

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE
CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO
DE SANTA CATARINA - PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA**

FLÁVIA CRUZ DE ALMEIDA DO AMARAL

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA - BRASIL

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE
CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO
DE SANTA CATARINA - PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA**

Trabalho de Conclusão de Curso,
submetido ao Departamento de
Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Santa Catarina, para
obtenção do grau de bacharel em
Ciências Contábeis.

ACADÊMICA: FLÁVIA CRUZ DE ALMEIDA DO AMARAL
ORIENTADOR: PROFº. FLÁVIO DA CRUZ

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA - BRASIL

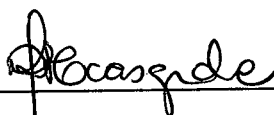
1999

“PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UMA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA - PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA”

Autora: Acadêmica **Flávia Cruz de Almeida do Amaral**

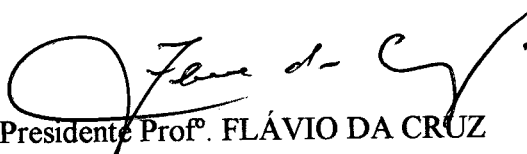
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no Curso de Graduação de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota mínima de 6,0, atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo nominados.

Florianópolis, 31 de maio de 1999.



Prof. MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE
Coordenadora de Monografias do CCN

Professores que compuseram a banca:



Presidente Prof. FLÁVIO DA CRUZ



Membro Prof. JOAQUIM JOSÉ DE SANTANNA



Membro Prof. RUBENS DINIZ

*“Eu te amo, ó Senhor, força minha.
O Senhor é a minha rocha, a minha fortaleza e o meu
libertador; o meu Deus, o meu rochedo, em quem me
refúgio; o meu escudo, a força da minha salvação, e o
meu alto refúgio. ”*

Salmos 18:1-2

AGRADECIMENTOS

Nada mais sábio que saber agradecer.

Agradecer a aquele que é o Autor da minha vida, a aquele que penetrou no meu coração mansamente, amou-me, deu-me a verdadeira paz. Guiou-me pelos Seus caminhos, admitiu que eu me alegrasse no resplendor de Sua luz. Ao meu Senhor e Salvador, Jesus Cristo, o meu mais profiando obrigado.

Agradecer também a meu marido, minha mãe, meu irmão, aos meus familiares, que me compreenderam por meu afastamento em muitas ocasiões, me incentivaram, me encheram de coragem e alegria durante todos os momentos.

Agradecer aos meu amigos pelo companheirismo, pela alegria, pelas festas, pelos estudos, sofrimentos compartilhados ..., foram anos de aprendizagem e das mais sinceras amizades.

O meu sincero obrigado ao Professor Flávio da Cruz e aos demais professores, pelo incentivo e valiosos ensinamentos recebidos em todos estes anos.

Aos meus colegas de trabalho sem os quais não poderia concretizar esse trabalho, meus agradecimentos. Sua ajuda foi fundamental para o êxito desse trabalho

Sou grata pela ajuda recebida de tantas pessoas que tomaram possível a realização deste trabalho.

RESUMO

O objetivo da presente pesquisa consiste na proposta de implantação de uma Unidade de Controle Interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina.

Para tanto, foram apresentados, primeiramente, os princípios básicos que regem a Administração Pública.

Em seguida foi enfocado o controle na Administração Pública, em termo de definições e tipologia mais utilizada. Apresentou-se também, conceituação e aspectos legais de controle interno, mostrando a importância de entendê-lo para melhor gerenciar a organização. Após, abordou-se, a normatização que o estabelece e sua relação com a auditoria interna.

Discorreu-se, também, sobre os requisitos básicos, indispensáveis à implantação de um sistema de controle interno.

Pressupondo, satisfeitos todos os requisitos, apresentou-se uma proposta de Resolução para implantação de uma Unidade de Controle Interno no Ministério Público/SC.

Assim, com base na pesquisa realizada conclui-se que a implantação de uma Unidade de Controle Interno no Ministério Público/SC, beneficiará a organização, a atingir sua missão.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF - CONSTITUIÇÃO FEDERAL

PAAG - PROGRAMA AVANÇADO DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

INTOSAI - INSTITUTO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES

GAO - GENERAL ACCOUNTING OFFICE

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....5

RESUMO.....6

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....7

SUMÁRIO.....8

CAPÍTULO 1..... 10

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....10

1.2 PROBLEMA.....11

1.3 OBJETIVOS.....12

1.4 JUSTIFICATIVA.....12

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....13

1.6 METODOLOGIA APLICADA.....14

1.7 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....15

CAPÍTULO 2..... 16

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....16

2.1 PRINCÍPIOS BÁSICOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....16

2.1.1 PRINCÍPIO DALEGALIDADE.....17

2.1.2 PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.....19

2.1.3 PRINCÍPIODAMORALIDADE.....20

2.1.4 PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE.....22

2.2. O CONTROLE.....23

2.2.1 DEFINIÇÕES DE CONTROLE.....24

2.2.2 TIPOS E FORMAS DE CONTROLE.....29

2.2.2.1 CONTROLE FORMAL.....30

2.2.2.2 Controle Substantivo.....31

2.2.2.3 A TIPOLOGIA DE TRISTÃO.....32

2.2.2.4 A Tipologia de Meirelles.....32

2.3. O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....40

2.3.1..CONCEITO DE CONTROLE INTERNO.....40

2.3.2 ASPECTOS LEGAIS.....41

2.3.3 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO.....45

2.3.4 OBJETIVOS DO CONTROLE INTERNO.....48

2.3.5 NORMAS DE CONTROLE INTERNO.....50

2.3.6 O CONTROLE INTERNO NAS REPARTIÇÕES.....54

CAPÍTULO 3 - REQUISITOS BÁSICOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO.....59

3.1 VONTADE POLÍTICA..... 59

3.2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E FUNCIONAL DEFINIDA..... 60

3.3 PESSOAL QUALIFICADO.....60

3.4 ORÇAMENTO.....61

3.5 CONTABILIDADE.....61

CAPÍTULO 4 - PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO PÚBLICO/SC..... 63

PROPOSTA DE RESOLUÇÃO.....63

4.1 LOCALIZAÇÃO ORGÂNICA..... 65

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... .66

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 68

ANEXOS.....71

CAPÍTULO 1

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Poder Público, ao que se sabe e segundo uma forte corrente de autores, é o agente do bem comum. Cabe-lhe satisfazer as necessidades coletivas, diretamente ou mediante autorização, relativas a educação, saúde, saneamento, etc. Para transmitir tais benefícios à população, é indispensável a realização de despesas que implicam a utilização de recursos públicos. Desta corrente, fazem parte autores como: Musgrave, Baleeiro, Riani, Meirelles, Silva, Angélico, Vella Bargues, entre outros.

Por outro lado, autores como Poulantzas, Salama, Hirsch, Putnam, Féder, Pelayo descrevem, de uma maneira bastante crítica, o papel do Estado, discordando de sua função exclusiva de promotor do bem comum.

O momento atual é marcado pela carência de recursos e por uma exigência maior da sociedade no tocante ao funcionamento do aparelho de Estado. Isso influencia indiretamente os administradores públicos, fazendo com que se preocupem mais com a correta aplicação destes recursos e com a preservação do patrimônio público que lhes é confiado. Contudo, a postura comportamental exigida como resposta para essas preocupações pode não ser suficiente para garantir a transparência das contas públicas.

Normalmente, num Estado de direito, é a Carta Magna que estabelece as normas gerais para a conduta dos habitantes de determinado país. Com a promulgação da Constituição de 1988, inovações significativas foram introduzidas na dinâmica e no conteúdo do controle exercido pelos órgãos públicos. O artigo 70 da Constituição Federal, assim define:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de Cada Poder.

Parágrafo único: prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.”

Este novo enfoque completaria, na visão dos legisladores, o controle tradicional que é restrito ao exame dos aspectos contábeis e legais. Assim, a execução das funções públicas passaria a ser apreciada também pelo ângulo operacional, compreendendo a economicidade, a eficiência e a eficácia.

Ainda na Constituição de 1988, o art. 74 refere-se ao controle interno, que passa a ser implantado também no Poder Judiciário.

1.2 PROBLEMA

A Lei Federal 4.320/64, que instituiu normas gerais de direito financeiro, faz menção ao controle interno, estendendo-o à Administração Pública (artigos 75 e 76).

A Constituição Federal de 1967, no seu artigo 71, também aborda o sistema de controle interno, porém não discorre sobre a integração dos sistemas de controle dos poderes, o que veio a se realizar somente com o advento da Constituição Federal de 1988.

Desde o período da Lei Federal 4.320/64, há de se reconhecer que poucas instituições públicas no Brasil possuem sistema de controle eficiente, que possibilite a realização dos objetivos definidos no artigo 74 da Constituição Federal de 1988.

A existência de um controle é fundamental para se tentar garantir que os recursos sejam empregados eficientemente, como forma de se obter a economicidade invocada no artigo 70 da Constituição, e não apenas para atender as exigências legais, ou como identificador de erros.

1.3 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste na proposta de implantação de uma unidade de controle interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina - Procuradoria-Geral de Justiça.

Como objetivos específicos, tem-se:

- expor definições, classificação e tipos de controle;
- ® argumentar sobre a importância do controle interno para as atividades do Ministério Público;
- pesquisar, na bibliografia existente e acessada, o tema controle interno e sua relação com auditoria interna;
- abordar as normas de auditoria interna;
- descrever os princípios fundamentais que devem ser observados pelo auditor interno;
- « apresentar aspectos normativos e técnicos para implantação de um sistema de controle interno.
- esboçar um modelo/sugestão para implantação de uma unidade de controle interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina - Procuradoria-Geral de Justiça.

1.4 JUSTIFICATIVA

Desenvolveu-se aqui uma proposta para se implantar uma unidade de controle interno no Ministério Público de Santa Catarina - Procuradoria-Geral de Justiça, com objetivo de auxiliar os administradores na tomada de decisões. Espera-se, uma vez aceito o modelo sugerido por este trabalho monográfico, que ocorram mudanças qualitativas na instituição. Isso, potencialmente, poderá acontecer avaliando-se as práticas atuais, reconhecendo os erros, verificando se estão ocorrendo omissões ou conluios e propondo mudanças, visando melhorar a atuação e a utilização do controle interno por parte dos dirigentes estaduais. Pois é deles a responsabilidade de controlar para melhor administrar, contribuindo para que o serviço público seja mais eficiente e eficaz.

Tendo-se um controle preventivo e orientador capaz de identificar uma irregularidade a tempo de contê-la, evitar-se-ão desvios e desperdícios, ao mesmo tempo em que auxiliará o agente público a cumprir seus objetivos.

A função controle é parte integrante do processo administrativo e tem responsabilidade sobre os resultados de uma gestão, podendo ainda propor melhorias, através de elogios, recomendações e difusão das boas práticas gerenciais encontradas.

A finalidade da unidade de controle interno não está em assumir o exercício do controle ou restringir-se a identificação de falhas, mas, a partir de exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno da organização.

Acredita-se que o produto da pesquisa contribuirá para:

- implantar atividades ligadas ao sistema de controle interno da entidade e ao relacionamento com os órgãos de controle externo;
- assessorar a administração;
- verificar a economicidade no uso dos recursos;
- aperfeiçoar os controles internos;
- buscar permanentemente melhorias;
- assegurar a fiel observância à legislação;
- instrumentalizar procedimentos que reflitam em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade nas operações; etc.

Porém o dispêndio de recursos financeiros, humanos e materiais com a implantação da unidade de controle interno só faz sentido se for para beneficiar a atuação do serviço público no atendimento das necessidades da coletividade.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Para que se obtenha uma melhor compreensão do trabalho este é constituído por quatro capítulos, além da conclusão e das referências bibliográficas.

No primeiro capítulo aborda-se as considerações iniciais relacionadas ao tema da pesquisa. Após apresenta-se o problema que originou o presente trabalho. Na sequência são fixados os objetivos que se pretende alcançar, a justificativa e a organização do estudo. Finalmente são apresentadas a metodologia da pesquisa e as delimitações da pesquisa.

O segundo capítulo, contém a revisão bibliográfica, que para uma maior compreensão, aborda os princípios básicos que regem a administração pública, definições e tipos de controle e o controle interno na administração pública.

Dando seguimento, apresenta-se no terceiro capítulo os requisitos básicos para a implantação de um sistema de controle interno.

O quarto capítulo contempla uma proposta para implantação de uma unidade de controle interno no Ministério Público/SC.

Por último^ são apresentadas a conclusão e as referências bibliográficas consultadas para a elaboração desta pesquisa.

1.6 METODOLOGIA APLICADA

Segundo Andrade (1993:95) “Pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”. Esta pesquisa será do tipo exploratória. Segundo Andrade (1993: 98),

“a pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente ”.

Para execução desta pesquisa, foi aplicada a metodologia de pesquisa bibliográfica, que, segundo Gil (1991:48), “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Idealmente, esta pesquisa bibliográfica deveria ser complementada com um levantamento, na instituição sob estudo, de como o controle interno está sendo efetivamente realizado. Esse levantamento está sendo realizado atualmente por outra acadêmica. Espera-se que o resultado desta pesquisa venha a subsidiar aquele trabalho em curso.

Esta pesquisa desenvolveu-se primeiramente com a procura de material bibliográfico sobre o assunto, em livros, leis e artigos pertinentes ao tema da monografia e também consultas em outros órgãos estaduais, como o Tribunal de Justiça e a Assembléia

Legislativa. Encontrado o material, fez-se a leitura para, em seguida, fazer a escolha do material considerado adequado para o desenvolvimento da pesquisa.

O que é proposto acima está de acordo com o que dizem Lakatos & Marconi (1990:179):

“A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tomada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. ”

1.7 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Neste trabalho, esboça-se um modelo/sugestão para implantação de uma unidade de controle interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina - Procuradoria-Geral de Justiça, salientando-se que não se trata da Procuradoria-Geral do Estado, uma vez que essa pertence a outra estrutura organizacional.

Esta pesquisa ficou restrita por algumas delimitações: Em primeiro lugar, ainda que se tenha feito uma revisão geral dos sistemas de controle, incluindo o controle externo, este trabalho aprofundou-se no controle interno (auditoria a partir da contabilidade). Apesar de a Constituição de 1988 prever uma integração dos sistemas de controle dos Poderes, não se fez neste trabalho um detalhamento dessa integração. Isto é, o estudo se restringiu ao controle interno do Ministério Público no Estado de Santa Catarina. Finalmente, este trabalho acadêmico não contou com teste piloto, pois foi elaborado apenas de forma teórica, limitado a uma pesquisa bibliográfica, restrita ao estudo de publicações técnicas e legais que têm ligações com o tema.

CAPÍTULO 2

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 PRINCÍPIOS BÁSICOS QUE REGEM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho contínuo e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.

A Administração é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas do Governo. Isso não significa que a Administração não tenha poder de decisão. Porém ela o tem somente na área de suas atribuições e nos limites legais de sua competência executiva.

Meirelles (1988: 6) sustenta que

“o Direito Administrativo Brasileiro, para nós, sintetiza-se no conjunto harmônico de princípios jurídicos que regem os órgãos, os agentes e as atividades públicas tendentes a realizar concreta, direta e imediatamente os fins desejados pelo Estado”.

Tendo em vista que as atividades da Administração Pública são disciplinadas pelo direito administrativo, tais princípios podem ser considerados como princípios jurídicos da Administração Pública brasileira.

José Cretella Júnior apud Di Pietro (1997:60) assim conceitua os princípios: “Princípios de uma ciência são proposições básicas, fundamentais, típicas que condicionam todas as estruturas subsequentes. Princípios, neste sentido, são os alicerces da ciência”.

No que diz respeito à Administração Pública, a Constituição de 1988 inovou, ao citar alguns princípios a que aquela se submete, em seu artigo 37: “A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade”. Segue-se a especificação de normas em 21 incisos e demais parágrafos.

É por esses princípios que o bom administrador se há de pautar em todos os seus atos. Neste sentido, Meirelles (1988:602) sustenta que:

“Todo ato administrativo, de qualquer autoridade ou poder para ser legítimo e operante, há que ser praticado em conformidade com a norma legal pertinente (princípio da legalidade), com a moral da instituição (princípio da moralidade), com a destinação pública própria (princípio da finalidade) e com a divulgação oficial necessária (princípio da publicidade)”.

Os princípios básicos da administração pública estão consolidados nas quatro regras citadas, de observância permanente e obrigatória para o bom administrador, por isso passaremos a analisar cada princípio individualmente.

2.1.1 Princípio da Legalidade

Através deste princípio administrativo, o administrador deve sujeitar-se aos preceitos da lei em suas atividades funcionais e às exigências do bem-comum. O descumprimento ou não aplicação da lei aos seus atos, torna-os ineficazes, expondo seu autor às penas por infração ou responsabilidade disciplinar, civil ou criminal, conforme o caso.

É preciso ressaltar que a legalidade no Direito Público é diferente da legalidade no Direito Privado. Os particulares podem fazer tudo aquilo que a lei não proíbe, prevalece a autonomia da vontade. No Direito Público, só pode ser feito aquilo que a lei expressamente autorize, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade de seu ator. Para a Administração, não é suficiente proceder de forma compatível com o sistema de normas; é

também necessário que os atos administrativos sejam emanados na conformidade com normas legais.

Essa é a idéia expressa por Meirelles (1988:61): “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”. E isso está relacionado ao que diz a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu artigo 4º (1996:146):

¥

“A liberdade consiste em fazer tudo aquilo que não prejudicar a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites senão os que garantem aos demais membros da sociedade o gozo desses mesmo direitos. Esses limites só podem ser determinados pela lei”.

Meirelles (1988: 562) afirma ainda que: “A administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar com legitimidade, ou seja, segundo as normas pertinentes a cada ato, de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização”.

Em nossa Lei Constitucional, o princípio da legalidade vem descrito no artigo 5º, inciso II, da Constituição da Federal, assim disposto:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.”

(...)

II - “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Da análise desse dispositivo, conclui-se que toda a ação do Estado, em todos os níveis de atuação, que implique a obrigação de alguém fazer ou deixar de fazer alguma coisa, deve necessariamente ser precedida de uma lei que esboce os poderes-deveres do Estado, bem como os deveres a que cada indivíduo está sujeito, relativos a um fazer ou uma abstenção.

Portanto, a Administração Pública não poderá proibir ou fixar comportamento algum a terceiro, salvo se encontrar-se previamente baseado em lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer se seja.

O princípio da legalidade pode sofrer alterações diante de circunstâncias excepcionais descritas na Lei Maior. Isto acontece em hipóteses nas quais a Constituição faculta ao Presidente da República que adote providências incomuns, como é o caso das medidas provisórias previstas no artigo 62, parágrafo único.

2.1.2 Princípio da impessoalidade

Esse princípio constitucional, como os demais, tem sua raiz na legalidade. Pois a impessoalidade já é traço saliente da lei, destinado a regular de modo universal e uniforme todas as relações.

São inerentes de todo ser humano sentimentos de afeição, simpatia, inveja, ciúme, aversão, etc., que podem ser afetados pelas crenças de natureza moral, religiosa, filosófica, ideológica ou política que o indivíduo adquire, como ente social e cidadão. Ocorre que a investidura na função pública importa compromisso de fidelidade do funcionário ao Estado e de que o funcionário exercerá tal função com o maior empenho pessoal, a fim que sejam alcançados aqueles fins públicos prescritos pela legislação. No exercício das suas atribuições, o agente administrativo deverá trabalhar comprometido com a defesa do interesse público. Esse dever funcional será violado sempre que o agente agir com propósito de prejudicar ou beneficiar alguém ou quando agir com o propósito de enriquecimento próprio.

A Constituição Federal, em seu art. 37, § 1º, passa-nos o entendimento de que este princípio também deve ser entendido como meio de eliminar a promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos sobre suas realizações administrativas.

Para Meirelles (1988:64), este princípio é o clássico princípio da finalidade e assim o define:

"O que o princípio da finalidade veda é a prática de ato administrativo sem interesse público, ou conveniência para a Administração, visando unicamente satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade. Esse desvio de conduta dos agentes públicos constitui uma das mais insidiosas modalidades de abuso de poder".

De acordo com descrito acima exige-se que o ato seja praticado sempre com finalidade pública, ficando o administrador impossibilitado de buscar outro objetivo ou praticá-lo no seu interesse ou de terceiros.

Todo o ato administrativo tem por fim o interesse público, sem o qual sujeita-se à invalidação, por desvio de finalidade. Portanto, o princípio da impessoalidade requer que o ato seja praticado sempre visando a finalidade pública, ou seja, a Administração tem que tratar a todos os administrados sem discriminações, benéficas ou prejudiciais, nem favoritismo nem perseguições. Simpatias ou animosidades pessoais, políticas ou ideológicas não podem interferir na atuação administrativa e muito menos em favor de interesses de partidos ou grupos de qualquer espécie.

Ferreira apud Gasparini (1992:7) afirma que:

“a impessoalidade, isto é, o ato administrativo não deve ser elaborado tendo como objetivo a pessoa de alguém. Não pode ser dirigido com o intuito de beneficiar esta ou aquela pessoa, esta ou aquela empresa. Caso típico de pessoalidade que deve sofrer sanção do Direito Administrativo foi a concorrência para a construção da ferrovia norte-sul, onde já se sabia com antecedência os ganhadores das ‘concorrências públicas’ de todos os trechos, pois foi usado o critério pessoal ao invés da impessoalidade que a Constituição ora obriga”.

2.1.3 Princípio da Moralidade

Segundo Meirelles (1988:62): “a moralidade administrativa constitui hoje em dia, pressuposto da validade de todo ato da Administração”. O princípio da moralidade conduz ao entendimento de que a Administração Pública tem o dever de melhor administrar, que ultrapassa o conceito de bem administrar. Isso representa que, em face de quatro ou cinco hipóteses boas, o administrador público, ao contrário do particular, não tem o direito de escolher qualquer uma delas. Outro enfoque é que dentro dos limites da discricionariedade do poder judiciário deve-se considerar os padrões convencionalmente aceitos pela comunidade. A esse respeito tem-se Di Pietro (1997:182), o mesmo posicionamento:

“Não cabe ao magistrado substituir os valores morais do administrador público pelos seus próprios valores, desde que uns e outros sejam admissíveis como válidos dentro da sociedade; o que

ele pode e deve invalidar são os atos que, pelos padrões do homem comum, atentam manifestamente contra a moralidade ”.

Por força do princípio da moralidade, os atos da administração pública e de seus agente em geral devem conter a maior eficiência possível, pela obrigação de prestarem uma boa administração, observando-se a honestidade, a boa-fé, a lealdade, a moderação, a discrição, a economicidade, a sinceridade, sem que possa existir qualquer desejo de prejudicar ou beneficiar este ou aquele administrado. É essencial cumprir não só a norma jurídica mas também a lei ética, pois nem tudo que é legal é moral. Merecem destaque as seguintes palavras do ilustre jurista Brandão apud Meirelles (1988: 63):

“a atividade dos administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence — princípios de direito natural já lapidariamente formulados pelos jurisconsultos romanos. À luz dessas idéias, tanto infringe a moralidade administrativa o administrador que, para atuar, foi determinado por fins imorais ou desonestos, como aquele que despreza a ordem institucional e, embora movido por zelo profissional invade a esfera reservada a outras funções, ou procura obter mera vantagem para o patrimônio confiado à sua guarda. Em ambos os casos, os seus atos são infiéis à idéia que tinha de servir, pois violam o equilíbrio que deve existir entre todas as funções, ou, embora mantendo ou aumentando o patrimônio gerido, desviam-no do fim institucional, que é o de concorrer para criação do bem-comum ”.

Aliás, neste ponto, BANDEIRA (1993: 59/60) ensina:

“Segundo os cânones da lealdade e boa fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhaneza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadão ”.

Podemos verificar que o § 4º do art. 37 da Constituição Federal estatui que os atos de improbidade, nos escalões governamentais e administrativos, importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e graduação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Além disso, a Lei Federal nº 8.429/92 ao disciplinar o assunto probidade administrativa detalha os casos e as posições pertinentes.

Para Meirelles (1988:63), apoiado em Manoel Oliveira Franco Sobrinho: “a moralidade administrativa está intimamente ligada ao conceito do ‘bom administrador’, aquele que, usando de sua competência legal, se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum”.

2.1.4 Princípio da Publicidade

A razão de ser da Administração é toda externa. Tudo o que nela se passa, tudo o que faz, tudo o que possui, tem uma direção exterior. A finalidade de sua ação não reside jamais em um benefício íntimo: está sempre voltada ao interesse público. Como Di Pietro (1997: 48) expõe:

“Administração é atividade do que não é senhor absoluto. Tanto na administração privada como na pública há uma atividade dependente de uma vontade externa, individual ou coletiva, vinculada ao princípio da finalidade; vale dizer que toda atividade de administração deve ser útil ao interesse que o administrador deve satisfazer”.

Como a Administração jamais maneja interesses, poderes ou direitos pessoais seus, surge o dever da absoluta transparência. Conforme a Constituição Federal em seu art. 1º, § 1º: “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. É Óbvio, então, que o povo, titular do poder, tem direito de conhecer tudo o que concerne à Administração, de controlar passo a passo o exercício do poder.

Em consequência disso, seja em nome da limpidez da atividade administrativa, seja para garantia de direitos individuais, a Administração tem o dever da publicidade.

Conforme conceitua Meirelles (1988: 64): “O princípio da Publicidade é a divulgação oficial do ato para conhecimento público e início de seus efeitos externos”. Confirma-se nesse princípio o dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos.

Desta forma, toma-se obrigatória a publicação de todos os contratos, atos e outros instrumentos celebrados pela Administração Pública, para poderem ocasionar efeito fora dos órgãos que os expedem, obtendo valor perante não apenas às partes mas também a terceiros, porque diz Meirelles que (1988: 65):

“todo ato administrativo deve ser publicado, porque pública é a Administração que o realiza, só se admitindo sigilo nos casos de segurança nacional, investigações policiais, ou interesse superior da Administração a ser preservado em processo previamente declarado sigiloso nos termos do Decreto Federal nº 79.099, de 6.1.77”.

Portanto, a publicidade, resguarda tanto os interesses individuais, como defende os interesses da coletividade, mediante o exercício do controle sobre os atos administrativos.

A publicação, para surtir os efeitos desejados, tem que ser impressa em órgão oficial (Diário Oficial) da própria administração e não divulgada pelos meios de comunicação particulares (rádio, jornal, etc), mesmo que a divulgação ocorra em programas dedicados a noticiar assuntos relativos ao seu dia-a-dia, como é o caso da Voz do Brasil. Além do Diário Oficial, vale também como publicação oficial a fixação dos atos e leis municipais na sede da Prefeitura ou da Câmara, onde não houver órgão oficial, conforme dispuser a Lei Orgânica do Município. Conforme Meirelles (1988: 66): “Os atos e contratos administrativos que omitirem ou desatenderem à publicidade necessária, não só deixam de produzir seus regulares efeitos, como se expõem à invalidação por falta desse requisito de eficácia e moralidade”.

2.2. O CONTROLE

A Declaração do Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já continha, no artigo 15, o seguinte ensinamento: “A sociedade tem o direito de pedir conta, a todo agente público, quanto à sua administração”. Aí está o significado do controle incidente sobre as atividades da Administração Pública.

No exercício de suas funções, a Administração Pública sujeita-se ao controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário, além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos. Esse controle abrange não só os órgãos do Poder Executivo, mas também os dos demais Poderes, quando exerçam função tipicamente administrativa, ou seja, abrange a Administração Pública considerada em sentido amplo.

A Administração Pública, em todas as suas manifestações, deve atuar segundo as normas pertinentes a cada ato e de acordo com a finalidade e o interesse coletivo na sua realização. Segundo Meirelles (1988: 562): “Até mesmo nos atos discricionários, a conduta

de quem os pratica há de ser legítima, isto é, conforme as opções permitidas em lei e as exigências do bem comum”.

2.2.1 Definições de Controle

As ações de controle fazem parte de nosso dia-a-dia. Se fazemos uma viagem de carro, planejamos a hora de chegada, controlamos nosso desempenho, verificamos a distância e o tempo faltante, aceleramos ou desaceleramos a velocidade, dentre outros procedimentos. Assim também é o controle em uma organização.

Se quisermos que ela atinja os resultados planejados, é necessário que acompanhem como o mesmo está sendo executado. As definições acerca do significado da palavra controle são bastante diversificadas. Transcreveremos algumas e vamos esboçar uma diferenciação entre controle substantivo e controle formal.

A definição clássica de controle segundo Fayol (1989: 130) é a seguinte:

“O controle consiste em verificar se tudo corre de acordo com o programa adotado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Tem por objetivo assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição. Aplica-se a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos”.

Em outras palavras, controlar significa manter continuamente uma verificação em todos os aspectos do plano adotado, com objetivo de ajustar quaisquer desvios em relação aos padrões, metas, programas de ação preestabelecidos no planejamento. Quanto ao programa de ação podemos dizer que o controle é um instrumento regulador de todas as suas fases, visando o pleno cumprimento deste. É através do controle que é mantido o programa de ação até a sua plena execução.

O controle pressupõe a existência de objetivos e de planos, pois não se pode controlar sem planos que definam o que precisa ser realizado. A maioria das organizações mantém, além das especificações de ordem técnica que regulam suas atividades operacionais, programas que descrevem detalhadamente todas as rotinas que envolvem os setores administrativo, econômico e financeiro, identificando com clareza o início e o fim de cada rotina. Geralmente possuem cronogramas com as datas certas em que as diversas fases das rotinas deverão estar concluídas. A obediência ao roteiro assegura que os resultados das operações se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos:

Controles que prendem os membros da organização em muita burocracia ou que limitam muitos tipos de comportamento conseguem acabar com a motivação, inibem a criatividade e, conseqüentemente, acabam prejudicando o desempenho da empresa. Reconhece-se, então, que o excesso de controle prejudica a organização e as pessoas que nela trabalham. Controles insuficientes também prejudicam a organização, por isso os administradores deverão descobrir o equilíbrio apropriado entre um controle organizacional adequado e a liberdade individual.

O controle é algo universal às atividades humanas. Os homens consciente ou inconscientemente, sempre fizeram uso do controle. Conforme Mockler apud Stoner (1985:401) o processo de controle é:

“um esforço sistemático de se estabelecer padrões de desempenho com objetivos de planejamento, projetar sistemas de “feedback” de informações, comparar o desempenho efetivo com estes padrões predeterminados, determinar se existem desvios e medir sua importância e tomar qualquer medida necessária para garantir que todos os recursos estejam sendo usados da maneira mais eficaz e eficiente possível para a consecução dos objetivos da empresa”.

No mesmo sentido, segue o posicionamento de Chiavenato (1987:500) de que “os padrões representam o desempenho desejado.” Os controles medem o desempenho e esses dados realimentam os tomadores de decisão, que podem comparar o realizado com o esperado e decidir o que fazer, se houver algo para ser feito.

Ainda com a mesma visão, Oliveira (1993:229) define controle como:

“uma função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos”.

O controle, de acordo com os referidos autores, é um mecanismo que obtém informações sobre desempenho em relação aos padrões estabelecidos e com elas alimenta os gerentes, para que possam tomar suas decisões, confrontando os resultados reais com os projetados e determinando o que fazer com as divergências detectadas.

O planejamento e o controle estão interligados. É o planejamento que define os objetivos. Estes têm a função de orientar a ação, definir o ritmo dos negócios, motivar as pessoas e facilitar a avaliação. Por outro lado, o controle consiste em uma série de passos que pretendem ajudar a garantir que o desempenho real se amolde ao planejado.

O processo de avaliação de desempenho real, em confronto com o esperado, leva à apresentação de recomendações baseadas na eficiência e eficácia, que nada mais são do que a realimentação. A realimentação, segundo Fremont e Rosenzweig apud Chiavenato (1987: 494), “é o mecanismo que fornece informações relativas ao desempenho passado ou presente, capazes de influenciar as atividades futuras ou os objetivos futuros do sistema”.

A teoria do planejamento tridimensional adotada por Gilberto Tristão propõe a interação entre planejamento, acompanhamento, avaliação, verificação, controle e realimentação que resulte em um processo dinâmico de planejamento. Essa interação acontece em duas fases: durante e após a execução.

Durante a execução, o acompanhamento obtém as informações, permitindo identificar as alterações porventura existentes, enquanto que a avaliação compara o que está acontecendo com padrões previamente determinados. O controle interfere, se necessário, na execução quando ela estiver sendo ineficiente, e a realimentação torna possível reajustar o planejamento quando as metas não estiverem de acordo com a realidade.

Após a execução, a verificação obtém as informações retiradas dos resultados, enquanto a avaliação compara os resultados com os padrões estabelecidos e o controle retroage ao passado para punir os executores. Este é o tipo de controle exercido atualmente pelos órgãos internos e externos. A realimentação pode ser bastante útil, quando funciona como um indicador para o planejamento futuro.

Ao planejamento compete eliminar, tanto quanto possível, as dificuldades imprevisíveis, pois o imprevisto pode anular um esforço de planejamento. O planejamento precisa de retroalimentação contínua e de reajustes em quaisquer ocasiões que se fizerem necessárias, em razão dos acontecimentos que não podem ser previstos e controlados.

O controle garante a manutenção ou aumento da eficiência e eficácia dos objetivos da empresa. Para Oliveira (1993:231), “a eficiência refere-se à otimização dos recursos utilizados para a obtenção de resultados; a eficácia, refere-se à contribuição dos resultados obtidos para o alcance dos objetivos globais da empresa”.

O desempenho desejado deve ser comparado com o padrão estabelecido para se verificar eventuais desvios, e esta comparação é realizada geralmente através de gráficos,

relatórios, indicadores, etc. A comparação do resultado com o que foi planejado não procura apenas localizar os desvios, mas também toma possível antecipar outros resultados futuros e localizar dificuldades para criar condições para que as operações futuras possam obter melhores resultados.

Tanto o desempenho desfavorável quanto o favorável devem ser analisados para adoção de medidas corretivas (no primeiro caso) ou para transferir conhecimentos à situações semelhantes. No caso de grandes desvios que pareçam incontornáveis, não bastarão ajustes táticos/operacionais. Será necessário rever os objetivos fundamentais e a estratégia da empresa.

Porém não basta apenas acompanhar e avaliar. O controle também envolve a retificação dos desvios observados. Pois, se as divergências não forem eliminadas, estar-se-á somente acompanhando a evolução das coisas.

Nos dias atuais, percebem-se mudanças tecnológicas contínuas, permitindo assim que as organizações introduzam novas tecnologias de processo, de materiais e de produtos, cuja adoção supõe-se oferecer vantagens importantes para melhorar o desempenho da empresa, visando alcançar a eficácia e a eficiência. Muito embora as técnicas avançadas não possam livrar o administrador da responsabilidade de melhorar os seus próprios controles, podem indicar-lhe o caminho para o aperfeiçoamento dos mesmos.

O controle, para autores que se dedicam a área do direito administrativo, tem uma definição mais restrita. Neste sentido, Meirelles (1988: 563) assim se manifesta: “É a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. O controle é, de acordo com esse autor, um instrumento de comando, de direção, que alguém, por força de competência definida, utiliza para aferir os atos, providências ou operações executadas por outrem, verificando se estão em consonância com as medidas predeterminadas, planos ou preceitos estabelecidos.

Logo, o controle é de responsabilidade da administração central. Ela é que necessita estar certa de que não ocorram fraudes, conluios e erros e de que, se ocorrerem, sejam corrigidos no menor espaço de tempo possível, evitando assim que se solidifiquem, inviabilizando todo o comando.

A constatação se os atos administrativos mantêm consonância com a legislação que os embasou é característica principal do controle formal defendido por Meirelles e Fayol.

Já o controle substantivo tem como objetivo a avaliação, em termos quantitativos e qualitativos, da eficiência e economicidade com que foram ou estão sendo aplicados os recursos, defendidas por Mockler e Oliveira.

Para evidenciar a presença dos dois tipos de controle citados, usaremos o seguinte exemplo: Na Prefeitura XYZ, através de solicitação da Diretoria de Informática, a Divisão de Licitação instaurou um processo de licitação, na modalidade de Tomada de Preço, tendo como objeto a aquisição de software e desenvolvimento de um programa de controle das despesas. O processo, em análise posterior, pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, foi julgado normal.

A auditoria verificou que todos os interessados cumpriram os requisitos do edital, que foi publicado segundo às exigências legais, e que foram cumpridos os prazos do edital, da liquidação e do pagamento. Contudo, a Prefeitura XYZ está com um problema interno. O programa desenvolvido não satisfaz os usuários, a atualização dos mesmos não foi contratada e as fontes (base de dados) estão em poder da empresa que contratou.

O problema detectado seria evitado se a unidade de controle interno existisse e tivesse analisado não apenas o aspecto formal, mas também o substantivo, ou seja, verificando se o produto adquirido atenderia as expectativas, qual o grau de satisfação dos usuários, etc. Poderia ainda, responsabilizar a pessoa que aceitou o produto sem observar "estas últimas variáveis descritas.

Vamos entender, doravante, como formais os tipos de controle onde prevaleçam as seguintes características:

- legalidade;
- supremacia e vigília;
- correção hierárquica;
- obediência ao roteiro.

Por outro lado, entenderemos, como substanciais os tipos de controle onde predominam as seguintes características:

- comparação dos padrões com o desempenho real;
- emprego racional e oportuno dos recursos;
- avaliação de resultados;
- autonomia e viabilidade técnica de uso.

Os conceitos aqui compreendidos não esgotam o significado e abrangência que pode ser dado a palavra “controle”. Dado a limitação deste trabalho monográfico o mesmo deteve-se em situar a palavra controle diante das características e enfoques dos autores Fayol, Stoner, Oliveira e Meirelles.

Após a análise de algumas características envolvidas nos conceitos expostos, reconhece-se que o controle é uma etapa do processo decisório em que se verifica o cumprimento das previsões fixadas e das determinações expedidas, tendo como resultado destas ações medidas retificativas ou ratificativas (quando se referir ao que denominamos controle substancial).

Obedecer leis e rituais processuais, sem ligar para a operacionalidade da ação e/ou sem associa-los à eficácia, eficiência e economicidade, é apenas controle formal. Reconhecer isso não implica menosprezo ao controle formal - que mantém sua importância para determinados eventos reais. Porém, a conotação clássica de limitar ações com imposição de penalidades deve ser acompanhada de controle substantivo.

2.2.2 Tipos e Formas de Controle

Abordaremos neste item os tipos e formas de controle dos autores Pellini, Tristão e Meirelles, cientes de que com isto não esgotaremos totalmente o assunto, mais auxiliaremos o entendimento dos leitores deste trabalho monográfico.

Na tabulação abaixo, o leitor poderá ter uma idéia sintética do conteúdo aqui exposto.

<i>AUTORES</i>	<i>TIPOS DE CONTROLE</i>
Pellini	Formal e Substantivo
Tristão	Concorrente e Punitivo

AUTORES	TIPOS DE CONTROLE
Meirelles	<div>Quantos tipos de controle existem?</div> <div>Quanto ao Poder-<: f Administrativo ou Executivo Legislativo ou Parlamentar Judiciário ou Judicial</div> <div>Quanto ao Fundamento: J Controle Hierárquico L Controle Finalístico</div> <div>Quanto a localização do I Controle Interno Órgão [Controle Externo</div> <div>Quanto ao Momento-s { Controle Prévio ou Preventivo Controle Concomitante ou Sucessivos Controle Subsequente ou Corretivo</div> <div>Quanto ao aspecto controlado f-Controle de Legalidade LControle de Mérito</div>

Os controles na Administração Pública, segundo Ana Maria Pellini (1991:17), podem ser divididos em dois tipos distintos, porém complementares: o controle formal e o controle substantivo.

2.2.2.1 Controle Formal

Este tipo de controle tem por objetivo constatar se os atos administrativos estão em consonância com a legislação que os fundamentou. Nele é verificado se os gastos estão de acordo com as leis, regulamentos e políticas, incluindo o acompanhamento da execução orçamentária a verificação da observância das pactos contratuais.

Na avaliação formal serão observados todos os procedimentos estabelecidos em lei que a administração não se pode furtar a observar, estando muitos deles referenciados no item que trata dos procedimentos de controle interno.

Na execução do controle formal, são efetuados exames das transações e da sua contabilização, dos informes financeiros, da organização e métodos, incluindo, como já se disse, a avaliação do cumprimento das leis e regulamentos a eles aplicáveis.

Não há como negar que, se levado ao exagero, este tipo de controle pode, efetivamente, emperrar a máquina administrativa, resultando, muitas vezes, numa constante tramitação de papéis sem finalidade maior. Entretanto, quando usado na justa medida, garante que as normas previamente estabelecidas pela própria coletividade sejam observadas. Se houver alguma norma que prejudique o bom andamento dos serviços públicos, ou que se mostre superada, o correto será buscar sua modificação através do processo legislativo e não renegá-lo pura e simplesmente sem o indispensável referendun popular.

2.2.2.2 Controle Substantivo

O objetivo deste tipo de controle é a avaliação, em termos quantitativos e qualitativos, da eficiência, eficácia e economicidade com que foram ou estão sendo aplicados os recursos públicos, bem como assegurar que eles se encontram protegidos contra o desperdício, a perda, o uso indevido e o roubo.

O controle substantivo é de fácil assimilação pela opinião pública, na medida que se examina o mérito da ação governamental, sendo, porém, de difícil execução, em razão do alto grau de subjetividade de que muitas vezes se reveste. Principalmente, quando se trata de despesa pública, tem-se presente o que aqui é descrito.

Enquanto no controle formal existe a referência jurídico-administrativa que lhe dá sustentação, no controle substantivo as medidas podem não ser claras e imediatas. As dificuldades começam no estabelecimento de unidades de medida e de parâmetros que tornem possível a posterior avaliação do entendimento dos objetivos propostos. É necessário que se use uma linguagem homogênea em todas as fases da ação governamental para que este tipo de controle possa obter resultados efetivos.

Dificuldades eventualmente encontradas na fixação de parâmetros ou de critérios de avaliação não impedem a realização desse tipo de controle que, complementarmente ao exame formal, poderá vir a demonstrar a correta aplicação dos recursos.

Na literatura não é comum que se encontre, com frequência, diferenciação simples entre controle formal e substantivo. Neste sentido, Meirelles (1988: 562-623), que dedica um capítulo do seu livro *Direito Administrativo* ao controle, diferencia os tipos de controle segundo o disposto no Quadro 1 (ver p. 30), sem, no entanto, usar a oposição terminológica formal x substantivo.

2.2.2.3 A Tipologia de Tristão

Para Tristão, sucintamente, o controle pode ser concorrente, quando este oferece a liberdade para que se possa intervir durante a execução da ação e punitivo, quando este não participa da execução, mas somente retroage ao passado para punir os executores.

2.2.2.4 A Tipologia de Meirelles

Por se tratar de um autor bastante conhecido no direito administrativo brasileiro, vamos detalhar um pouco mais os conceitos empregados em sua tipologia do controle, utilizando alguns subsídios de outros autores.

a) Quanto ao Poder, órgão ou autoridade que o exercita, o controle será:

a.1) Controle Administrativo ou Executivo

O Controle administrativo, segundo Meirelles (1988:567),

“é todo aquele que o Executivo e os órgãos de administração dos demais Poderes exercem sobre suas próprias atividades, visando mantê-las dentro da lei, segundo as necessidades do serviço e as exigências técnicas e econômicas de sua realização, pelo que é um controle de legalidade e de mérito ”.

Para Di Pietro (1997: 480) o controle administrativo: “é o poder de fiscalização e controle que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação”.

Para Meirelles, o controle administrativo é também designado de auto-controle e é exercido pelo Executivo e por setores de administração dos demais Poderes, sobre seus atos. Abrange a esfera da legalidade ao mérito das atividades administrativas, e sobre esses aspectos o controle administrativo pode e deve operar, buscando a legitimidade e a eficiência, para alcançar a satisfação das necessidades coletivas e o atendimento dos direitos individuais dos administrados.

Este controle permite verificar se a Administração cumpriu suas atribuições conforme os meios jurídicos, técnicos e humanos de que dispõe; é um controle de

legalidade, pois deve verificar se a Administração, para desempenhar suas atribuições, respeitou certas disposições imperativas ou proibitivas.

Como a Administração Pública só poderá agir de acordo com a lei, ao se confrontar com atos desconformes, deverá invalidá-los de ofício, ou saneá-los, se oportunidade houver.

Também é um controle interno, pois tanto o órgão controlador como o controlado integram a mesma organização.

Segundo Di Pietro (1997: 480),

“o controle sobre os órgãos da Administração direta é um controle interno e decorre do poder de autotutela que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes”. Nesse sentido a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal, prescreve que: ‘A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial’”.

Meirelles (1988:567) afirma que: “o controle administrativo deriva do poder-dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes”. Esse poder de auto-tutela normalmente é exercitado por órgãos superiores em relação aos inferiores, e por órgãos especializados: controle técnico, auditorias, supervisores, inspetores, corregedores.

Os principais instrumentos do controle administrativo, segundo Gasparini (1992:548), são “direito de petição; pedido de reconsideração; reclamação administrativa; recurso administrativo”.

Esses instrumentos de controle são os meios que propiciam à Administração Pública e aos órgãos de administração do Legislativo e do Judiciário o reexame de suas próprias decisões e atividades, visando mantê-las dentro da lei, uma vez que o controle administrativo opera buscando a legitimidade e a eficiência, almejando suprir as necessidades coletivas e os direitos individuais dos administrados.

a.2) Controle Legislativo ou Parlamentar

O controle legislativo ou parlamentar, segundo Gasparini (1992: 555):

“é desempenhado pelo Poder Legislativo em relação a determinados atos da Administração Pública. Guardadas as respectivas esferas de competências, é exercido pelo Congresso Nacional, Senado Federal, Câmara dos Deputados Federais, Assembleias Legislativas e Distrital e Câmara de vereadores”.

A função de controle sobre o Executivo aparece hoje como inerente ao Legislativo, em qualquer regime de governo do mundo ocidental. Independentemente das peculiaridades do regime de governo, que propiciariam maior ou menor intensidade do controle, verifica-se uma descrença quanto à eficácia e operacionalidade da fiscalização parlamentar.

A Constituição atribuiu ao Congresso Nacional a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, auxiliado pelo do Tribunal de Contas da União (CF, artigos 70 e 71). Tal fiscalização abrange, em relação a essas matérias, exames de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. A Constituição também determinou ao Congresso Nacional outras missões de controle político definidas no artigo 49, incisos I, II, III, IV, XII, XIV, XVI, XVII. A decisão, nesses casos, expressa-se por meio de autorização ou aprovação contida em decreto legislativo ou resolução.

As matérias constantes dos incisos do art. 49, citado acima, são de competência exclusiva do Congresso Nacional. Sendo assim, não necessitam de sanção do Presidente da República e são veiculadas através de decreto legislativo, cuja promulgação é feita pelo presidente do Senado Federal, ou através de resolução, e, nesse caso, a promulgação fica a cargo da mesa do Senado Federal. Em outras palavras, sobre as matérias enumeradas nos diversos itens deste artigo, dispõe o Congresso Nacional, sem a intervenção de outro poder, principalmente sem a intervenção do Executivo. Nelas, portanto, a deliberação do Congresso Nacional não dá oportunidade à sanção ou ao veto presidencial. Assim sobre essas matérias não é a lei o instrumento, mas sim o decreto legislativo.

a.3) Controle Judiciário ou Judicial

O Controle Judiciário ou Judicial abrange a apreciação, efetuada pelos órgãos do Poder Judiciário, sobre os atos, processos e contratos administrativos do Executivo, do Legislativo e do próprio Judiciário quando realiza atividade administrativa. Segundo Meirelles (1988:602), “é um controle a posteriori, unicamente de legalidade, por restrito à verificação da conformidade do ato com a norma legal que o rege”. É especialmente um meio de garantir os direitos individuais.

O fundamento constitucional do sistema da unidade de jurisdição é o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal que diz “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Não importa quem seja o autor da lesão, mesmo sendo o poder público, poderá o prejudicado ir às vias judiciais.

Quanto aos atos políticos, estes também são passíveis de apreciação pelo Poder Judiciário, desde que causem lesão a direitos individuais ou coletivos. Durante a vigência da Constituição de 1937, por força de seu artigo 94, houve um período em que os atos políticos não eram apreciados judicialmente.

Conforme Gasparini (1992: 559), “o controle jurisdicional é externo, provocado e direto”. Por ser executado por órgão que não integra a estrutura organizacional da Administração Pública é considerado externo. É desencadeado por provocação, pois não existe jurisdição sem autor. É direto pois atua diretamente sobre os atos e atividades administrativas.

A justiça ordinária tem a faculdade de examinar os atos da Administração Pública, de qualquer natureza, sejam gerais ou individuais, unilaterais ou bilaterais, mas sempre sob o aspecto da legalidade e também o da moralidade, conforme artigos 5º, inciso LXXIII, e 37 da Constituição Federal, sendo-lhe vedado pronunciar-se sobre conveniência, oportunidade ou eficiência do ato em exame, ou seja, sobre o mérito administrativo.

b) Quanto ao fundamento, o controle será:

b.1) Controle Hierárquico

“É o que resulta automaticamente do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Daí decorre que os órgãos de cúpula têm sempre o controle pleno dos subalternos, independentemente de norma que o

estabeleça. O controle hierárquico pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e aprovação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis". (Meirelles, 1988:564).

Portanto, o controle hierárquico é aqui entendido como verificação que os órgãos superiores realizam sobre os atos e atividades dos órgãos subordinados. Numa estrutura hierarquizada, esse controle se realiza de modo contínuo e automático, no dia-a-dia, pois é inerente a essa estrutura. A fiscalização hierárquica pode realizar-se antes da eficácia da medida tomada pelo subordinado, quando se exige autorização superior; e mesmo antes que decisões sejam adotadas, quando o superior expede circulares, instruções, ordens de serviços, visando à coerência e à uniformidade em certo assunto.

b.2) Controle Finalístico

"É o que a norma legal estabelece para as entidades autônomas, indicando a autoridade controladora, as faculdades a serem exercitadas e as finalidades objetivadas". (Meirelles, 1997:564).

Este controle é sempre limitado e externo, não tendo fundamento hierárquico, pois não há subordinação entre a entidade controlada e a autoridade ou órgão controlador, ou seja, incide sobre as entidades autônomas. É um controle de verificação do enquadramento da instituição no programa geral de governo e de seu acompanhamento dos atos de seus dirigentes no desempenho de suas funções estatutárias, para o atingimento das finalidades da entidade controlada.

c) Quanto à localização do órgão que o realiza, o controle pode ser:

c. 1) Controle Interno

Para Meirelles (1988:565),

"O controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique".

O controle interno é realizado pelo pessoal da própria empresa ou instituição. Em outras palavras, o controle interno é realizado pela Administração Pública sobre seus próprios atos.

O controle interno como integrante da estrutura da Administração busca os mesmos objetivos e ocupa-se especialmente com o processamento de informações que retroalimentem a Direção, para a correta tomada de decisões; coexiste com as demais funções e com elas, por vezes, se confunde.

O sistema de controle interno constitui a alma do plano de organização da entidade, tendo os mesmos objetivos da própria Administração, os quais constituem a razão de sua existência:

1. promover a eficiência operacional da instituição;
2. prevenir perdas, conluíus, erros e fraudes;
3. assegurar confiabilidade ao fluxo de informações necessário ao planejamento, direção, execução e avaliação do empreendimento;
4. garantir o cumprimento das normas legais e regulamentares aplicáveis à entidade e a adesão à política da administração;
5. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional, pois dele também depende a qualidade do trabalho dos Tribunais de Contas.

c.2) Controle Externo

Di Pietro (1997:479) define o controle externo como aquele “exercido por um dos Poderes sobre o outro; como também o controle da Administração direta sobre a indireta.”

O controle externo é o que se realiza por órgão estranho à Administração responsável pelo ato controlado. Podemos usar como exemplos a apreciação das contas do Executivo e do Judiciário pelo Legislativo; a auditoria do Tribunal de Contas sobre a efetivação de determinada despesa do Executivo; a anulação de um ato do Executivo por decisão do Judiciário; a sustação de ato normativo do Executivo pelo Legislativo (CF, art. 49, V).

O controle externo dos gastos públicos compete ao Poder Legislativo e é exercido com auxílio do Tribunal de Contas, em obediência ao teor do disposto nos artigos 70 a 72 da Constituição Federal.

Segundo Meirelles (1988:600),

“O controle externo visa comprovar a probidade da Administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fiel execução do orçamento. É por excelência, um controle político de legalidade contábil e financeira, o primeiro aspecto a cargo do Legislativo; o segundo, do Tribunal de Contas.”

O amplo poder e/ou dever de investigar, conferido ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas, instrumentaliza o Controle Externo para realizar os seus encargos e os objetivos antes alinhados, fundamentalmente quanto a:

- assegurar o cumprimento das normas legais e regulamentares;
- preservar a integridade patrimonial das instituições;
- identificar a ineficiência, os erros, desvios e fraudes e os seus agentes;
- propiciar a punição dos responsáveis faltosos.

d) Quanto ao momento em que ocorre, o controle será:

d.1) Prévio ou Preventivo

Meirelles (1988: 565) conceitua o controle prévio ou preventivo como:

“o que antecede à conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia. Exemplos: a liquidação da despesa, para oportuno pagamento; a aprovação do nome de Prefeito de Capital para sua nomeação; a autorização do senado Federal para o Estado-membro ou o Município contrair empréstimo externo ”.

O controle prévio é preventivo pois visa impossibilitar que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público.

d.2) Concomitante ou Sucessivo

Para Di Pietro (1997: 479), “o controle concomitante, como o próprio nome diz, acompanha a atuação administrativa no momento em que ela se verifica”. São exemplos o acompanhamento da execução orçamentária pela auditoria e a fiscalização de contratos em

andamento. O objetivo deste controle está em acompanhar a realização do ato administrativo, para verificar a regularidade de sua formação.

d.3) Subsequente ou Corretivo

Segundo Meirelles (1988:565),

“Controle subsequente ou corretivo é o que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir-lhe eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Exemplos: a homologação do julgamento de uma concorrência; o visto das autoridades superiores em geral. Observe-se que o controle judicial dos atos administrativos é normalmente subsequente ou corretivo, salvo em mandado de segurança preventivo, e em ação popular, que, em alguns casos, antecede à conclusão do ato impugnado”.

Então, este controle tem o propósito de examinar cuidadosamente os atos já praticados, para corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los. Abrange atos como os de aprovação, homologação, anulação, revogação, convalidação, restabelecendo a validade ou eficácia nos atos e contratos administrativos.

O artigo 77 da Lei 4.320, ao tratar da verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária, adota a tipologia de que a mesma seja prévia, concomitante e subsequente.

e) Quanto ao aspecto controlado, o controle pode ser:

e. 1) Controle de Legalidade

Conforme Meirelles (1988:565), “controle de legalidade ou legitimidade é o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem”. A conformação, ou não, da atuação administrativa há de se dar com as normas jurídicas, como a Constituição, as leis complementares, os decretos, as instruções normativas, etc. O controle pode ser efetuado tanto pela Administração Pública como pelo Legislativo ou pelo Judiciário. Assim, a extinção de um ato administrativo ilegal pelo judiciário ou pela própria Administração Pública é um exemplo de controle de legalidade.

e.2) Controle de Mérito

Gasparini (1992: 547) afirma que “o controle de mérito é o que se preordena a verificar a conformação, ou não, da atuação administrativa com a conveniência, a oportunidade e a eficiência da própria atuação administrativa para mantê-la ou desfazê-la.” Este controle é de competência, normalmente da Administração Pública, não cabendo nunca ao Judiciário.

2.3. O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.3.1 Conceito de Controle Interno

A fiscalização realizada pela própria Administração sobre seus órgãos ou unidades denomina-se controle interno. Este pode ser micro-administrativo, que se realiza no âmbito de um mesmo órgão, e macro-administrativo, exercido por um ou vários organismos do setor público sobre os outros.

A partir da vigência da atual Constituição Federal, o controle governamental vem exercendo um papel cada vez mais preponderante e eficiente. Com efeito, as entidades componentes da administração pública direta e indireta necessitam aprimorar os seus procedimentos de controle, de forma a dar fiel cumprimento às exigências legais, sob pena de os administradores não terem suas contas aprovadas.

Por outro lado, há uma crescente conscientização da opinião pública quanto à necessidade do exercício da fiscalização sobre o uso do erário público. Esta situação atribui ao conceito do controle interno e, conseqüentemente, à atividade de auditoria um papel cada vez mais preponderante na administração pública, pois possibilita ações preventivas e corretivas em tempo oportuno.

O fortalecimento do controle interno vem-se constituindo em permanente interesse das autoridades governamentais, pois o controle tem como principais objetivos:

- conseguir elementos para a formulação de diretrizes de ação administrativa;
- apresentar condições de otimização do desempenho das funções de planejamento; programação e execução orçamentária;

- sustentar níveis adequados de orientação, coordenação e controle patrimonial e financeiro.

A Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional conceitua controle interno como sendo:

“O conjunto de atividade, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.”

Como se vê, a conceituação é bastante ampla, abrangendo todas as operações de uma organização, não se restringindo somente às de natureza financeira. O plano de organização, métodos e procedimentos consiste no conjunto de medidas que, de forma planejada e integrada, são adotadas pela entidade para a execução do controle interno.

Todas as operações de uma entidade pública devem ser realizadas em conformidade com as leis, regulamentos e políticas administrativas estabelecidas, sendo os recursos resguardados de quaisquer desvio. Salienta-se que a própria Constituição Federal estabelece que uma das finalidades do controle interno é comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Deve, portanto, o controle interno assegurar que os recursos públicos estejam devidamente protegidos e que, uma vez aplicados, o sejam com o máximo de eficácia e eficiência.

As informações geradas pelo sistema de controle interno devem ser exatas e tempestivas para que sejam úteis. Dados incorretos confundem o administrador e podem levá-lo a tomar decisões erradas. De outro lado, as informações geradas pelo sistema de controle interno, por mais exatas que sejam, só mostrarão sua utilidade se chegarem ao administrador no momento certo e sob a forma adequada.

2.3.2 Aspectos Legais

A legislação brasileira, até 1988, restringia o sistema de controle interno, vinculando-o basicamente às atividades financeira e orçamentária. Com a atual Constituição, o controle interno teve ampliado o seu alcance, abrangendo não somente a gestão financeira e orçamentária, mas também a gestão contábil, operacional e patrimonial.

A abrangência que a Constituição de 1988 delineia ao controle interno é de grande importância, pois, ao se inserir a gestão operacional, aceita-se formalmente a necessidade (e a obrigatoriedade) da manutenção e do exercício do controle sobre os conjunto de operações e negócios da Administração Pública.

A importância do controle interno é realçada pelas normas Constitucionais. A Constituição Federal em vigor reforça a importância do controle interno através do título IV, que trata da Organização dos Poderes, prescrevendo na seção da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, em seus artigos 74 e 75, o seguinte:

“Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I. avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;*
- II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;*
- III. exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;*
- IV apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.*

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como aos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios. ”

A Lei Federal 4.320, de 17/03/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e que já havia se preocupado em disciplinar a forma de controle interno a ser exercida pela administração pública, ao tratar deste assunto no título relacionado ao controle da execução orçamentária, dispõe:

“Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I. a legalidade dos atos que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;*

II. a fidelidade funcional dos agentes da administração responsável por bens e valores públicos;

III. O cumprimento do programa de trabalho, expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de contas a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou Órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou haveres públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidas para cada atividade. ”

O Decreto Lei nº 200, de 25/2/67, estatui os princípios fundamentais da Administração Federal: “I - planejamento; II- coordenação; III - descentralização; delegação de competência; e IV- controle.”

O controle interno na Administração Federal é exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo:

- a) “o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; e
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda de bens da União pelos órgãos próprios do Sistema de Contabilidade e Auditoria. ”

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, prevê que, no apoio ao Controle Externo, os órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno deverão exercer, dente outras, as seguintes atividades:

“I - organizar e executar, por iniciativa própria ou por determinação do Tribunal de Contas da União, programação trimestral de auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas sob seu controle, enviando ao Tribunal os respectivos relatórios na forma a ser estabelecida no Regime Interno;

II- realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seu controle, emitindo relatório, certificado de auditoria e parecer;

III-alertar, formalmente, a autoridade administrativa competente para que instaure tomada de contas especial, sempre que tiver conhecimento de ocorrências de irregularidades que a justifiquem. ”

O sistema de controle interno, no Brasil, em nível federal, mesmo não tendo três décadas de existência, tem sido objeto, quanto ao seu funcionamento, sua organização e suas atribuições, de vários atos que instituem, transferem ou reformulam os sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria do Poder Executivo.

O controle interno, no âmbito das administrações estaduais e municipais, necessita de mecanismos consubstanciados em legislação específica e regulamentos próprios para ser exercido, dando cumprimento aos artigos da Constituição Estadual.

A manutenção de um sistema de controle interno adequado, na administração pública deve ser uma preocupação constante do administrador, para que possa obter a necessária tranquilidade, a fim de operacionalizar seus planos de Governo.

A Constituição de 1988 não restringe o controle apenas às despesas mas estende-o ao cumprimento do Plano de Governo em termos de atendimento das necessidades da população. Assim, a implantação de sistemas adequados de controle interno decorre muito mais da necessidade de os dirigentes públicos contarem com sistemas de controle que lhes permitam acompanhar de perto o desenvolvimento dos serviços, assegurar a correta aplicação dos recursos e a preservação do patrimônio, garantindo a transparência das contas públicas, do que da obrigatoriedade legal.

A Constituição de 1988 ampliou as atribuições dos órgãos de controle interno, dando ênfase à avaliação de resultados, possibilitando que a administração pública seja examinada não só pelos aspectos da legalidade e formalidade dos atos praticados, mas também quanto à oportunidade e racionalidade dos mesmos.

2.3.3 Importância do Controle Interno

Já é reconhecido que poucas Administrações no Brasil possuem sistema de controle eficiente, que possibilite a concretização daqueles definidos no art. 74 da Constituição Federal.

Segundo o artigo 127 da Constituição Federal, o Ministério Público Estadual tem por finalidade promover a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

O objetivo e valor máximo do Ministério Público é a satisfação de todos os seus clientes. Por isso, está sempre buscando uma melhor maneira de simplificar e facilitar seus serviços, melhorando assim, o desenvolvimento da própria Instituição.

Assim, se faz necessária a consolidação de um eficiente e efetivo sistema de controle interno para fins gerenciais, para que este possa dar auxílio ao administrador público, garantindo que os objetivos do Ministério Público sejam alcançados de acordo com a sua missão específica, assegurando que as operações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz.

Strong e Smith apud Stoner (1985:401) descreveram a necessidade de controle da seguinte maneira:

“Existem muitos pontos de vista conflitantes relativos à melhor maneira de se administrar uma organização. Todavia, teóricos e executivos concordam que a boa administração requer um controle eficaz. Uma combinação de objetivos bem planejados, uma organização forte, uma direção capaz e motivação tem pouca probabilidade de sucesso a menos que exista um sistema adequado de controle”.

Um bom sistema de controle interno é de fundamental importância para o sucesso da administração, contribuindo para atingir os objetivos de eficiência, eficácia e economicidade, que devem ser perseguidos pela administração pública. Para que não somente se faça uma boa administração, mas para que se faça a melhor administração.

Ensinam Machado e Reis (1995: 140): “O controle interno é fundamental para o êxito da Administração, quando estabelecido em um sistema de funcionamento tal que permita aos poderes o conhecimento seguro do que está acontecendo na Administração.”

Além de salvaguardar os bens e recursos públicos, o controle interno deve avaliar e promover a eficiência operacional, ou seja, garantir que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada no artigo 70 da Constituição Federal. Para tal, além, do fiel cumprimento da legislação é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como que os sistemas de informações contábeis, operacionais e gerenciais sejam confiáveis, sendo estes aspectos igualmente objeto do controle interno.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

Tanto a auditoria interna como a externa têm como ponto de principal o exame do controle interno da empresa auditada, e se os seus trabalhos são realizados com a utilização de técnicas idênticas de auditoria com maior ou menor volume de testes, em função da segurança e fidedignidade das informações e dos controles existentes. Do exame do controle interno, a auditoria pode formular recomendações ou sugestões para sanar possíveis deficiências, pontos fracos ou vulneráveis, chegando a auditoria, muitas das vezes, a modificar o plano de extensão de seus trabalhos planejados.

Trata-se, portanto, da consolidação, em forma de lei, do desafio ao novo administrador público, que forçosamente, além de suas habilidades políticas, terá que estar capacitado para gerenciar a estrutura e os recursos que lhe forem colocados à mão.

Em termos gerais, são notórios os avanços do controle na Constituição Federal de 1988: ampliação da abrangência do controle, inclusão do controle social e avaliação do cumprimento das metas do governo conforme dispõe a Carta Constitucional.

Com esse novo enfoque, o exercício do controle passou a ter uma outra abrangência, onde se busca identificar se os números que refletem a execução orçamentária representam também o bom desempenho da entidade, ou seja, se as operações cotidianas estão sendo executadas com economicidade, efetividade, eficiência e eficácia.

Para CRUZ (1997: 57),

“A Economicidade consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade. Já a efetividade consiste, de fato, em constatar a existência do objeto ou processo em referência. Por eficiência se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto”.

O controle externo possui limitações para o exercício da fiscalização na abrangência dessa nova definição. Isso leva a uma tendência cada vez maior no sentido de que as entidades objeto de fiscalização governamental passem a ser instrumentalizadas com sistema de controle interno que, além de subsidiar o controle externo, assegure a existência de um controle na extensão proposta pela lei, exercido, preferencialmente, de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão.

O sistema de controle interno, pela conjugação de seus componentes exercidos no dia-a-dia da administração, visa assegurar a fiel observância à legislação e instrumentalizar procedimentos que reflitam em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade nas operações. Trata-se, portanto, de uma ação concomitante, exercida com caráter preventivo que, por meio das rotinas estabelecidas e de sistemas de informações gerenciais, pode medir o desempenho dos diversos órgãos que compõem a administração, mediante acompanhamento e análise dos indicadores de desempenho setoriais que venham a ser estabelecidos.

O exercício de um adequado controle sobre cada uma destas funções assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menos desperdícios. Quando não existem procedimentos de controle interno, são freqüentes os erros involuntários e desperdícios.

Dessa forma, a importância do controle interno pode ser resumida considerando-se os seguintes fatores:

- Quanto maior é a entidade social, mais complexa é a sua organização estrutural. Para controlar as operações eficientemente, a administração necessita de relatórios e análises concisos, que reflitam a situação da instituição;
- A responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da instituição e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A manutenção de um sistema de controle interno adequado é indispensável para a execução correta dessa responsabilidade;
- Um sistema de controle interno que funcione adequadamente constitui a melhor proteção, para a instituição, contra as fraquezas humanas. As rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que reduzem a possibilidade de que erros ou tentativas fraudulentas permaneçam encobertos por muito tempo e permitem à administração possuir maior confiança na adequação dos dados.

Hoje em dia, os métodos de controle estão mais sofisticados do que nunca, em parte, em decorrência do uso generalizado de computadores.

Controles com muita burocracia acabam com a motivação, inibem a criatividade e consequentemente, tornam-se sufocantes, prejudicando o desempenho da organização. Porém, controles insuficientes também prejudicam, permitindo o desperdício de recursos e tomando as organizações ineficientes e ineficazes na consecução dos objetivos. Portanto, é necessário manter o equilíbrio apropriado entre o controle organizacional e a liberdade individual.

O controle interno, envolve passos básicos como o estabelecimento de padrões e medidas de desempenho, a comparação do desempenho com os padrões estabelecidos e a tomada de medidas corretivas.

Tendo o Ministério Público como uma de suas funções essenciais, prevista na Constituição Federal, o atendimento aos interesses sociais, verificamos, pelo exposto acima, a importância do controle interno na Instituição.

Os recursos, hoje mais que nunca, são escassos, portanto o controle é fundamental para possibilitar a tomada de decisões adequadas, sem o risco de não serem confiáveis.

2.3.4 Objetivos do Controle interno

O controle interno tem como objetivo principal assegurar a exatidão das informações, auxiliando o processo decisório, desde o planejamento até a execução das metas traçadas, revestindo-o de necessária confiabilidade.

Entre os inúmeros objetivos do controle interno, relacionar-se aqui os seguintes:

- a) comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- b) prevenção de fraudes e, em caso de sua ocorrência, preservação da possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível, determinando sua extensão;
- c) localização de erros e de desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção dos registros das operações processadas.
- d) estímulo a eficiência do pessoal, mediante análise dos relatórios;
- e) salvaguarda dos ativos e, de maneira geral, obtenção de um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais da empresa.

Em resumo, o objetivo do controle interno é assegurar que as várias fases do processo decisório, o fluxo das informações e a implementação de decisões tomadas revistam-se da necessária confiabilidade.

Para Reis (1992:7),

“A organização da estrutura administrativa, com razoável distribuição de funções entre os órgãos competentes e de atribuições entre os que irão tomar decisões, é da maior importância. Mas isto por si só, não será suficiente se não houver preocupação com as seguintes questões de relevância fundamental:

- a) produção de informações qualificadas e quantificadas, para ajudar o processo decisório;*
- b) pessoal qualificado, treinado e, portanto, preparado para utilizar essas informações no sentido de colocar a organização em perfeito funcionamento e, conseqüentemente, concretizar os objetivos. ”*

A organização do sistema de controle interno tem como objetivo primordial, avaliar o desempenho organizacional, nos aspectos da eficiência, da eficácia, da efetividade e da economicidade. A eficiência está relacionada com a otimização dos recursos disponíveis, através da utilização de métodos, técnicas e normas visando o menor custo na execução das tarefas. A eficiência é um critério de desempenho. Já a eficácia diz respeito ao atingimento dos objetivos e metas; sua preocupação é com resultados. Se uma organização tem claramente definidos os seus objetivos e estes são atingidos, dizemos que a mesma é eficaz. A efetividade refere-se à preocupação da organização com seu relacionamento externo, sua sobrevivência e atendimento das necessidades sociais. Por fim, a economicidade refere-se aos prazos e condições nos quais são obtidos os recursos físicos, humanos e financeiros. Uma operação econômica pressupõe recursos em qualidade, quantidade, menor custo e tempo hábil.

Existem aspectos prejudiciais à eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, tais como: lentidão e deficiência nas informações, insuficiência de informações, sistemas de controle complicados, planos mal elaborados e implantados, estrutura organizacional inadequada e incapacidade dos recursos humanos.

Para efetuar de maneira adequada o controle, é necessário estabelecer padrões de medida e avaliação, decorrentes dos objetivos relacionados com estratégias, bem como

normas e procedimentos; e, ainda, estabelecer o que medir e selecionar, e como medir diante dos critérios de quantidade, qualidade e tempo.

2.3.5 Normas de Controle Interno

As normas de controle interno são institucionalizadas através de leis, decretos-leis, regulamentos legais, nos diferentes níveis de governo. Conforme o PAAG (Programa Avançado de Auditoria Governamental, maio/1993:7), “cada esfera de Governo emite suas próprias normas e regulamentos que ficam esparsos, não sistematizados, conflitantes, e, muitas vezes, a menor esfera se utiliza da norma geral do âmbito federal ou estadual”.

Segundo o PAAG (1993: 3): as normas podem ser classificadas em dois níveis:

- “I- Gerais: têm amplo escopo sobre as três Esferas de Governo (União, Estados e Municípios) e sobre os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); Lei 4.320/64, Lei 6.404/76, Decreto-lei 200/67, Constituição Federal, Constituições Estaduais, Leis Orgânicas Municipais e Lei 8.666/93;*
- II- Específicas: regulamentos, normas e procedimentos operacionais de aplicação a cada unidade econômica, ou a cada fase de procedimentos, como por exemplo Lei 8.666/93 (para obras, compras e serviços), Instrução Normativa DTN nº 10, de 02.10.91, Manual de despesas da União e outras portarias e Instruções Normativas baixadas pelo Departamento do Tesouro nacional, Secretarias de Controle Interno, Secretarias Estaduais. ”*

O prof^o Angel Gonzalez Malxechevaria considera que dentro da prática contemporânea da administração pública, precisam existir: as normas Contábeis-Financeiras; normas de Controle Interno; normas de Auditoria Interna; Normas de Controle e Auditoria Externa e normas de avaliação.

As normas de controle interno existentes devem ser observadas pela direção superior, níveis intermediários e pessoal em geral das unidades administrativas, no exercício das respectivas responsabilidades

Essas normas aplicam-se a todas as áreas identificadas nas unidades organizacionais, como: gerencial, administrativa, financeira e operacional. Na prática, elas devem ser interligadas entre si, pelo motivo de que uma estrutura de controle interno eficaz

precisa de complementação de todos os elementos, para compensar as desvantagens de controles individuais.

Para o INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institution e para o GAO - General Accounting Office - EUA, as normas de controle para o setor público são:

“Normas gerais:

- *Segurança razoável - Os sistemas de controle interno devem proporcionar uma segurança razoável de que os objetivos das / unidades econômicas serão cumpridos;*
- *Atitude Cooperativa - Os gerentes e os empregados devem manter e demonstrar, a todo tempo, uma atitude positiva e cooperativa dirigida ao controle interno;*
- *Integridade e Competência - Os gerentes e os empregados devem ter integridade pessoal e profissional e manter um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter bons controles internos e que lhe permita cumprir os objetivos e tais controles;*
- *Objetivos de Controle - As objetivos de controle devem ser identificados ou desenvolvidos para cada atividade da unidade econômica ao mesmo tempo que devem ser apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados com a totalidade dos objetivos da organização;*
- *Técnicas de Controle Interno - As técnicas de controle interno devem ser efetivas e eficientes no processo de cumprimento dos objetivos do controle interno;*
- *Acompanhamento dos controles - Os administradores devem acompanhar continuamente as suas operações e adotar medidas imediatas e adequadas baseadas nos achados de operações irregulares, antieconômicas, ineficientes e ineficazes.*

Normas Específicas:

- *Documentação - Os sistemas de controle interno, compreendendo todas as transações e outros fatores importantes, devem estar claramente documentados e sempre à disposição para exame;*
- *Registro das Transações e Fatos - As transações e fatos significantes devem ser prontamente registrados e apropriadamente classificados;*

- *Execução de Transações e Fatos* - As transações e fatos importantes devem ser autorizados e executados somente por pessoas que atuem dentro dos limites de sua autoridade;
- *Supervisão* - Deve ser prevista supervisão qualificada e contínua para assegurar que os objetivos do controle interno estão sendo atingidos.
- *Acesso e Responsabilidade Financeira por Recursos e Registro*
 - O acesso aos recursos e aos registros deve ficar limitado somente ao pessoal autorizado e deve ser designada e mantida a responsabilidade pela custódia e utilização dos recursos. ” (in PAAG, 1993:13-21)

O controle interno, por depender do fator humano para se efetivar; está sujeito a ações de pessoas, que tanto podem solidificar o sistema exercitando os mecanismos existentes, como podem, com rapidez, tomá-lo frágil, através da falta de segregação de funções, conluio entre indivíduos, além de defeitos no andamento, erros de interpretação, mal-entendidos, descuidos ou distorções inerentes ao ser humano.

Segundo as recomendações do INTOSAI e do GAO (in PAAG, 1993:22-24), para que possam ser minimizadas as limitações ao êxito dos controles internos, devem os dirigentes públicos adotarem postura e pensamento sérios no tocante aos ativos sob sua guarda, atentando aos seguintes fatores:

- responsabilidade gerencial;
- responsabilidade ética;
- interdependência de atitudes e decisões;
- intransferibilidade de funções;
- integridade pessoal;
- revisão dos controles internos;
- vulnerabilidade das normas de controle interno.

É comum considerar-se a “máquina administrativa enferrujada” no setor público brasileiro, devido a sua morosidade e as suas deficiências de estrutura organizacional. A conclusão do grupo que estudou as normas de controle interno para o setor público brasileiro é a de que:

“em um ambiente geral de controle onde as pessoas estão satisfeitas consigo mesmas, numa estrutura organizacional bem definida, nas relações de responsabilidade ética, com recursos humanos treinados e com competência profissional exemplar,

aderência aos objetivos definidos pela decisão superior, atenção às leis em vigor e, com os ativos salvaguardados por controles internos operantes, pode-se ultrapassar as fronteiras e alcançar o maior ideal de uma NAÇÃO; a plena satisfação de um povo, respeitadas as restrições histórico-culturais. ” (PAAG, 1993:27)

A responsabilidade por bons controles internos está concentrada na pessoa do administrador. Os controles internos não devem ser vistos como sistemas separados ou especializados dentro da instituição. Eles devem ser concebidos como parte integrante de cada sistema que a direção utiliza para regular e orientar suas operações. Neste sentido, os controles internos são controles gerenciais.

Bons controles internos são essenciais para se alcançar uma gestão adequada das ações governamentais, incluindo responsabilidade financeira total sobre os recursos públicos existentes. Tais controles facilitam também o alcance dos objetivos da administração, servindo como equilíbrio de situações indesejadas.

A norma de Auditoria “Controles Internos”, aprovada pelo Instituto de Contadores da Grã-Bretanha (in PAAG, 1993: 63), afirma que:

“Nenhum sistema de controle interno, por mais elaborado que seja, pode, por si só, garantir administração eficiente, integridade e correção nos registros; nem tampouco pode impedir a formação de conluíus fraudulentos, particularmente por parte daqueles que detêm cargos de autoridade ou de confiança. Controles internos que dependam da segregação de tarefas podem ser violados pela pessoa investida da autoridade. A administração freqüentemente se vê em situação de contornar controles que foram por ela mesma estabelecidos. Enquanto a competência e a integridade das pessoas encarregadas dos controles possam ser asseguradas pela seleção e por treinamento, essas qualidades podem sofrer alteração devido à pressões, tanto internas quanto externas à organização. O erro humano, decorrente dos erros de juízo ou de interpretação, de defeitos de compreensão, de descuidos, fadiga ou distração, pode comprometer a efetividade dos controles internos.

Seja como for, os superiores, diretores e auditores estão mal equipados para identificar quando os controles deixaram de ser eficazes. Isto pode constituir matéria para pesquisa adicional ou, quem sabe, em atitude mais realista, pode exigir o reconhecimento de que um conceito fundamental subjacente à elaboração de demonstrativos financeiros, que é o da ‘INTEGRIDADE DA ADMINISTRAÇÃO’.

2.3.6 O Controle Interno nas Repartições

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, ganhou ênfase a discussão sobre o controle interno governamental, especialmente pela sua previsão constitucional contida no artigo 74. No âmbito do Estado de Santa Catarina, a Constituição de 1988 prevê, em seu artigo 62 e incisos, praticamente os mesmos dispositivos da Carta Magna Federal.

Muito embora a auditoria interna venha sendo largamente utilizada no contexto empresarial, ainda são poucos os órgãos públicos que fazem uso desse instrumento de gestão. Pudemos verificar que dentre a Assembléia, a Fazenda e o Tribunal de Justiça somente este último é dotado de um órgão interno de auditoria.

Independentemente de qualquer imposição de ordem legal, a atuação da auditoria interna do Tribunal de Justiça tem beneficiado o órgão nos seguintes aspectos:

- redução do índice de diligência, quase a zero;
- aperfeiçoamento das unidades auditadas a partir de sugestões e/ou recomendações do controle interno;
- controle na correta aplicação dos recursos públicos de acordo com as normas estabelecidas pelo Tribunal de Contas, etc.

A Administração Pública brasileira passa por uma grande reforma institucional e operacional, cujo objetivo maior é dotar o Estado brasileiro de uma Administração Pública moderna, de estruturas flexíveis e dinâmica e de recursos humanos capacitados.

Em consonância com esse objetivo, propomos a implantação de uma unidade de controle interno para realizarmos as mudanças gradativas na organização rumo à direção do referencial de administração estabelecido pela reforma do Estado.

A atuação da unidade de controle interno no Ministério Público, poderá resultar em pontos positivos como:

- identificação de situações onde os controles são inadequados, gerando riscos;
- preocupação das unidades em fazer a coisa certa, sabendo que serão auditadas;
- melhoria na qualidade da execução do trabalho;

- valorização profissional;
- instrumentalização de procedimentos que reflitam em economicidade, eficiência, eficácia e efetividade nas operações;
- otimização no uso dos recursos;
- aplicação de controle substantivo e não apenas formal;
- auxílio do Ministério Público no cumprimento de sua missão institucional;
- aperfeiçoamento na estrutura do controle interno, refletindo-se num melhor desempenho e eficiência da atuação pública.

Também podemos encontrar alguns pontos negativos como:

- grande dificuldade na implantação do controle interno;
- pouco reconhecimento das autoridades;
- falta de vontade política;
- indiferença das unidades auditadas;
- falta de pessoal qualificado;
- dúvidas sobre o resultado.

2.3.7 Relação do Controle Interno com a Auditoria Interna

Com a valorização do controle interno, a partir da nova Constituição Federal, cada vez mais fica patente a necessidade da institucionalização de uma unidade que assuma a sua coordenação e avaliação, como um serviço de apoio à administração. Estes órgãos são eventualmente designados de unidade de controle interno, mas, na maior parte das entidades, são denominados de Auditoria Interna e o seu papel principal não está em assumir o exercício do controle, mas, a partir dos exames efetuados, recomendar medidas voltadas a aprimorar o sistema de controle interno da organização.

É praticamente desconhecida pela Administração Pública brasileira uma acepção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. A auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que os controles internos se referem a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da Administração.

Ao examinar as operações, a auditoria interna exerce uma avaliação independente da adequação e eficácia do sistema de controle interno de uma organização, objetivando certificar-se de que os controles existentes garantam:

- a salvaguarda do patrimônio;
- a confiabilidade dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais;
- a otimização no uso dos recursos;
- a eficiência operacional;
- a adesão às políticas e normas internas, à legislação e às demais orientações dos órgãos de controle governamental.

Desta forma, a auditoria passa a ser um componente do sistema de controle interno, como um serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.

Conforme Sá (1993: 112), “o auditor deve observar, fundamentalmente, se o controle interno obedece aos princípios básicos peculiares”. São considerados fundamentais:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidade;*
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);*
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;*
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.*

Para desempenhar suas funções, o auditor deve ser dotado de formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados.

Sua responsabilidade não se restringe à identificação das falhas de controle, cabendo-lhe apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais no casos em que se constatar inobservância às normas e à legislação vigente.

O objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

O que se verifica nos objetivos e funções do papel da auditoria interna é a importância desta em termos de exame, fortalecimento e constante melhoria do controle interno.

A auditorias internas desempenham suas atividades com base nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil em 1991.

Segundo Attie (1986:56), “as normas usuais subdividem-se em cinco itens referentes a: independência; competência profissional; âmbito do trabalho; execução do trabalho; administração do departamento.” As normas têm a finalidade de orientar o auditor interno no exercício de suas funções e responsabilidades.

A atividade de auditoria vem sendo desenvolvida basicamente sob os seguintes enfoques:

- Auditoria Fiscalizadora;
- Auditoria Contábil,
- Auditoria Operacional e
- Auditoria de Gestão.

Como fiscalização, a auditoria tem por objetivo, basicamente, aferir a observância às normas legais e regulamentares, podendo ser exercida em nível interno mas, principalmente, pelos órgãos de fiscalização governamental e de controle externo.

Sob o enfoque contábil, a auditoria tem por finalidade principal a validação dos demonstrativos contábeis, sendo exercida por profissionais ou empresas de auditoria independente, devidamente habilitados para emitir parecer sobre tais demonstrativos.

A auditoria operacional enfatiza o exame das operações da organização, partindo de um levantamento dos procedimentos adotados e da avaliação dos controles existentes. Assim, a entidade é visualizada como um grande sistema e dividida, para fins de planejamento e organização da auditoria, em subsistemas ou módulos, definindo-se para cada módulo objetivos e exames específicos, como decorrência da prévia avaliação dos controles internos.

Dentro deste enfoque, situa-se um segmento cada vez mais significativo, que é a Auditoria em Informática, contemplando a otimização das atividades do auditor mediante a informatização de seu trabalho e, principalmente, a validação dos sistemas computadorizados e a avaliação dos riscos relacionados com as atividades de processamento de dados da organização.

Já a auditoria de gestão, de uma forma ainda incipiente, segue a mesma linha de raciocínio da auditoria operacional, porém buscando identificar os aspectos mais relevantes que possam medir o desempenho da administração, normalmente com a fixação de indicadores e de outros instrumentos afins.

CAPÍTULO 3 - REQUISITOS BÁSICOS PARA IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Para implantação de um sistema de controle interno, é necessário, em primeiro lugar, vontade política. Além desse requisito indispensável, também se deve contar, segundo Pellini, com uma estrutura administrativa e funcional definida, pessoal qualificado, orçamento programa, contabilidade e institucionalização através de lei.

Tais requisitos são o objeto da exposição a seguir. Seu desenvolvimento resumido deve-se à diversidade do contexto de implantação do controle interno.

3.1 VONTADE POLÍTICA

Seguramente, este é o fator mais decisivo para a implantação de um adequado sistema de controle interno. É essencial que o presidente da entidade e também os dirigentes estejam conscientizados da necessidade dessa implantação. Necessitam ter conhecimento de que o controle interno existe para auxiliar a administração e garantir a transparência das contas públicas. Uma vez implantado, o sistema de controle interno deve ser ouvido, usado, explorado e, principalmente, cobrado, quando a sua atuação não estiver a contento.

Assim, se a implantação de sistema de controle interno destinar-se apenas a ‘cumprir a Constituição’ ou a ‘atender exigência do Tribunal de Contas’, este sistema desempenhará um papel meramente burocrático, resultando em gastos exagerados de recursos e dificultando o desenvolvimento do serviço público, contrariando a finalidade do controle interno.

3.2 ESTRUTURA ADMINISTRATIVA E FUNCIONAL DEFINIDA

O controle interno deve atuar sobre uma estrutura administrativa previamente definida. É recomendável que a mesma esteja institucionalizada através de lei, de modo a assegurar-lhe um mínimo de estabilidade. Além disso, a atuação do controle interno se dá, essencialmente, sobre os atos praticados pelos Agentes Públicos. É indispensável, portanto, que a Entidade disponha de um Plano de Cargos e Funções, com definição clara de atribuições e responsabilidades.

Precisa ser analisado o princípio da segregação de funções, ou seja, uma mesma pessoa não pode ser responsável pela execução de todas as etapas de uma operação. Há que haver, ainda, uma perfeita separação entre as atividades de execução e de controle ('quem faz não controla; quem controla não faz').

Um aspecto importante diz respeito à delegação da competência, a qual deve ser sempre expressamente formalizada através de ato da autoridade delegante.

3.3 PESSOAL QUALIFICADO

O controle interno deve ser exercido por pessoal devidamente habilitado, treinado e motivado, cujo ingresso na função pública se dê exclusivamente pela via do concurso público, conforme preceitos da Constituição Federal.

O acima exposto pode parecer uma obviedade, de vez que essa regra seria aplicável genericamente a todos os servidores públicos. Entretanto, é importante esclarecer que o controle interno não deve ser exercido por pessoas 'de confiança' do presidente da entidade, assegurado um mínimo de estabilidade aos agentes do controle interno, de forma a garantir sua atuação isenta em prol do Estado.

Os agentes de controle interno devem constituir carreira em regime estatutário com dedicação exclusiva e com o mínimo de estabilidade na função, salvo quando ocorra responsabilidade civil, administrativa e penal.

3.4 ORÇAMENTO

Deve ser dada especial atenção ao processo de elaboração e execução orçamentária, já que o mesmo se constitui num dos mais importantes instrumentos de controle. Para tanto, a entidade deverá organizar a sua administração e exercer suas atividades através do planejamento permanente, atendendo às peculiaridades e aos princípios técnicos apropriados, objetivando:

- a) Identificação da missão da entidade;
- b) Análise ambiental - externa e interna;
- c) Definição das questões estratégicas;
- d) Elaboração das ações estratégicas;
- e) Acompanhamento; e
- f) Avaliação.

3.5 CONTABILIDADE

Muitas vezes, os sistemas de controle interno se organizam a partir desse órgão ou setor, pois a contabilidade é fonte última de informações, no sentido de que toda e qualquer operação que possua algum aspecto de natureza financeira obriga a contabilidade a examinar todos os documentos relativos a essa operação, podendo, desde logo, detectar possíveis irregularidades. No entanto, para que a contabilidade possa ser usada com eficaz instrumento de controle, é indispensável que os registros contábeis estejam atualizados.

3.6 INSTITUCIONALIZAÇÃO ATRAVÉS DE LEI

Os constituintes de 1988 foram precisos ao determinar que, para os Municípios, a ação fiscalizadora do sistema de controle interno seja regulada através de lei (ordinária). Para a União e os Estados não ficou definida pela Constituição a forma de institucionalização do sistema de controle interno. De qualquer forma, fica evidente que, nos âmbitos Federal e Estadual, institui-se uma certa independência para implementação dos sistemas de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

A estruturação legal das entidades e órgãos faz-se normalmente por lei, e excepcionalmente por decreto e normas inferiores, quando não exigir a criação de cargos nem aumentar a despesa pública. O sistema de controle, quando estruturado por lei, deve garantir estabilidade de atuação. Portanto, a estrutura e as funções básicas do sistema de controle interno devem ser institucionalizadas através de lei ordinária. A lei que dispuser sobre o controle interno deverá delegar aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a competência para o detalhamento das ações do sistema.

CAPÍTULO 4 - PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO DA UNIDADE DE CONTROLE INTERNO NO MINISTÉRIO PÚBLICO/SC

Apresentamos abaixo uma proposta para Projeto de Resolução da unidade de controle interno a ser implantado no Ministério Público

PROPOSTA DÊ RESOLUÇÃO

*Cria a Unidade de Controle
Interno do Ministério Público
do Estado de Santa Catarina.*

O PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA FULANO DE TAL, NO USO DE SUAS ATRIBUIÇÕES

RESOLVE:

Art. 1º - Fica criada a Unidade de Controle Interno do Ministério Público do Estado de Santa Catarina.

Art. 2º - São atribuições da Unidade de Controle Interno:

- I. Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e a execução orçamentária;
- II. Comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;

- III. Verificar a execução de contratos, convênios, acordos e ajustes realizados pelo Ministério Público;
- IV. Verificar a probidade na aplicação dos recursos financeiros do Ministério Público;
- V. Verificar a eficiência na guarda ou administração de bens e valores pertencentes ao Ministério Público;
- VI. Examinar as contas dos responsáveis por aplicação de recursos do Ministério Público;
- VII. Examinar a documentação comprobatória dos fatos que originaram a escrituração contábil;
- VIII. Verificar a existência de bens e outros valores;
- IX. Verificar a eficiência dos sistemas de controles contábeis;
- X. Analisar a realização físico-financeira em função dos objetivos estabelecidos;
- XI. Verificar a documentação instrutiva comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados;
- XII. Analisar a adequação dos instrumentos de gestão contratados, conveniados, acordados, ajustados ou outros congêneres, para a consecução dos planos, programas, projetos e atividades, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas;
- XIII. Emitir pareceres e relatórios;
- XIV. Realizar auditoria de sistemas computadorizados;
- XV. Executar outras atividades correlatas.

Art. 3º - As funções na Unidade de Controle Interno serão exercidas pelos funcionários ocupantes do cargo de Auditoria Contábil.

Art. 4º - A Unidade de Controle Interno fica vinculada ao Gabinete do Procurador-Geral do Ministério Público.

Art. 5º - Esta resolução entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Florianópolis,..... de..... de 1999.

Fulano de tal

Procurador-Geral

4.1 LOCALIZAÇÃO ORGÂNICA

Tecnicamente vislumbram-se duas hipóteses para localização orgânica da Unidade de Controle Interno. A primeira hipótese é localizá-la junto ao Procurador-Geral de Justiça, como uma assessoria que tenha por objetivo prevalecente o controle concorrente sobre o controle punitivo.

Como segunda hipótese tem-se a possibilidade de localizá-la na Corregedoria-Geral do Ministério Público, em função da prevalência do controle punitivo sobre o controle concorrente.

Ao final deste trabalho monográfico apresentam-se, a partir da estrutura administrativa do órgão duas propostas a respeito da implantação da unidade de controle interno.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verifica-se que o controle interno é importante não somente por ser um princípio constitucional, mas principalmente por ser o ponto chave para o sucesso de uma gestão administrativa.

Possui também grande influência para o auditor determinando a extensão de seu trabalho. Caso o auditor conclua que o controle interno é deficiente, de má qualidade e não confiável, modificará a extensão e os procedimentos de seu trabalho.

Para um controle eficaz é necessário que haja segregação de funções, equipes treinadas, qualificadas e habilitadas para o cargo que ocupam, contribuindo assim na segurança física dos ativos e evitando irregularidades propositais. Sabemos que não existem controles perfeitos, mas adotando, em cada processo de controle interno, padrões indicadores de qualidade e produtividade de forma abrangente, que visem especialmente à satisfação dos usuários, com a constante utilização de questionários e fluxogramas para avaliação desses controles, certamente o cumprimento das metas e execução dos orçamentos e programas terão maior probabilidade de êxito.

É fundamental observar que os controles existentes na administração pública são ineficientes, não por falta de base jurídico-administrativa, mas pela falta de uma preocupação substantiva quanto ao objetivo do controle, que é o de avaliar, em termos quantitativos e qualitativos, a eficiência, eficácia e economicidade com que foram aplicados os recursos públicos.

O controle interno faz parte da estrutura da Administração, busca os mesmos objetivos e ocupa-se especialmente com o processo das informações que retroalimentam a direção, para a correta tomada de decisões. O controle coexiste com as demais funções

administrativas e com elas, por vezes, se confunde. Portanto o tratamento dado às informações deve proporcionar qualidade e confiabilidade dos dados fornecidos.

O funcionamento de um sistema de controle interno é relativamente simples, tratando-se basicamente da avaliação dos diversos subsistemas de controle, através de uma unidade de controle interno, ou seja, o auditor interno deve efetuar avaliação constante dos controles. Dessa forma, as normas de auditoria aplicadas em um sistema de controle interno representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria.

Além dos requisitos básicos para a implantação do controle interno aqui apresentado, é conveniente enfatizar que o posicionamento do controle interno na estrutura administrativa dos órgãos públicos deve ser suficientemente elevado para permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades. Em seu recrutamento, deve-se considerar a capacidade de análise crítica, visando a reformulação dos procedimentos para melhoria dos serviços prestados à sociedade.

A organização do controle interno bem desenhado, com estruturas voltadas para novos cenários, evidenciando limites de desempenho, na busca constante da economicidade, eficácia, eficiência e efetividade, pode levar ao usuário interno ou externo as informações verdadeiras como fontes fidedignas para tomar decisões nos destinos da administração de nosso País.

Embasados nesses princípios é que elaboramos o presente trabalho, objetivando a implantação de uma Unidade de Controle Interno no Ministério Público do Estado de Santa Catarina.

Considero que o objetivo geral do trabalho monográfico foi cumprido na sua parte essencial, podendo entretanto ser aperfeiçoado com sensibilização, planejamento estratégico, revigoramento institucional e outras técnicas reforçadoras em processo de mudança.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. Introdução à metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANGÉLICO, João. Contabilidade Pública. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- ATTIE, William. Auditoria Interna. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- _____. Auditoria: conceitos e aplicações. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1984.
- BALLEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração de empresas: uma abordagem contingencial. 2 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1987.
- COLEÇÃO CONTROLES NO MUNICÍPIO. Estudo de Normas de Controle Interno para o Setor Público Brasileiro. Vol. 1. Maio/1993
- CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- FAYOL, Henri. Administração industrial e geral. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- FÉDER, João. O Estado e a sobrevivência da corrupção. Curitiba: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1994.
- FLORENTINO, Américo Matheus. Auditoria contábil. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1975.

- FRANCO, Hilário, MARRA, Emesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1992.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 2 ed. Saraiva, São Paulo, 1992.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- MACHADO JR., José Teixeira, REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 Comentada**. 26 ed. Rio de Janeiro: IB AM, 1995.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. São Paulo: Atlas, 1976.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- PELAYO, Manoel Garcia. **Burocracia y tecnocracia y otros escritos**. Madrid: Alianze, 1974.
- PELLINI, Ana Maria et alli. Sistema de controle interno: estudo e sugestões para a área municipal. IV Seminário Rio-Grandense de Orçamento Público - ABOP/RS. Porto Alegre, novembro de 1991.
- POULANTZAS, Nicos. **Facismo e ditadura**. Paris, 1970.
- RIANI, Flávio. **Economia do setor público: uma abordagem introdutória**. São Paulo: Atlas, 1986.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- SALAMA, Pierre, MATHIAS, Gilberto. **O estado superdesenvolvido**. São Paulo: Brasiliense, 1983.
- SENADO FEDERAL. **Direitos Humanos: Declarações de Direitos e Garantias**. 2 ed. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1996.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 3

ed. São Paulo: Atlas, 1996.

STONER, James A. F. **Administração.** 2 ed. Rio de Janeiro: Prentice/Hall do Brasil, 1985.

TRISTÃO, Gilberto. **Planejamento: enfoque tridimensional.** Rio de Janeiro: Livros

Técnicos e Científicos, 1978.

UHL, Franz, FERNANDES, João Teodorico F. S. **Auditoria Interna.** São Paulo: Instituto

dos Auditores Internos do Brasil, 1967.

VELLA BARGUES, José Manuel. **Concepto y principios de contabilidade pública.**

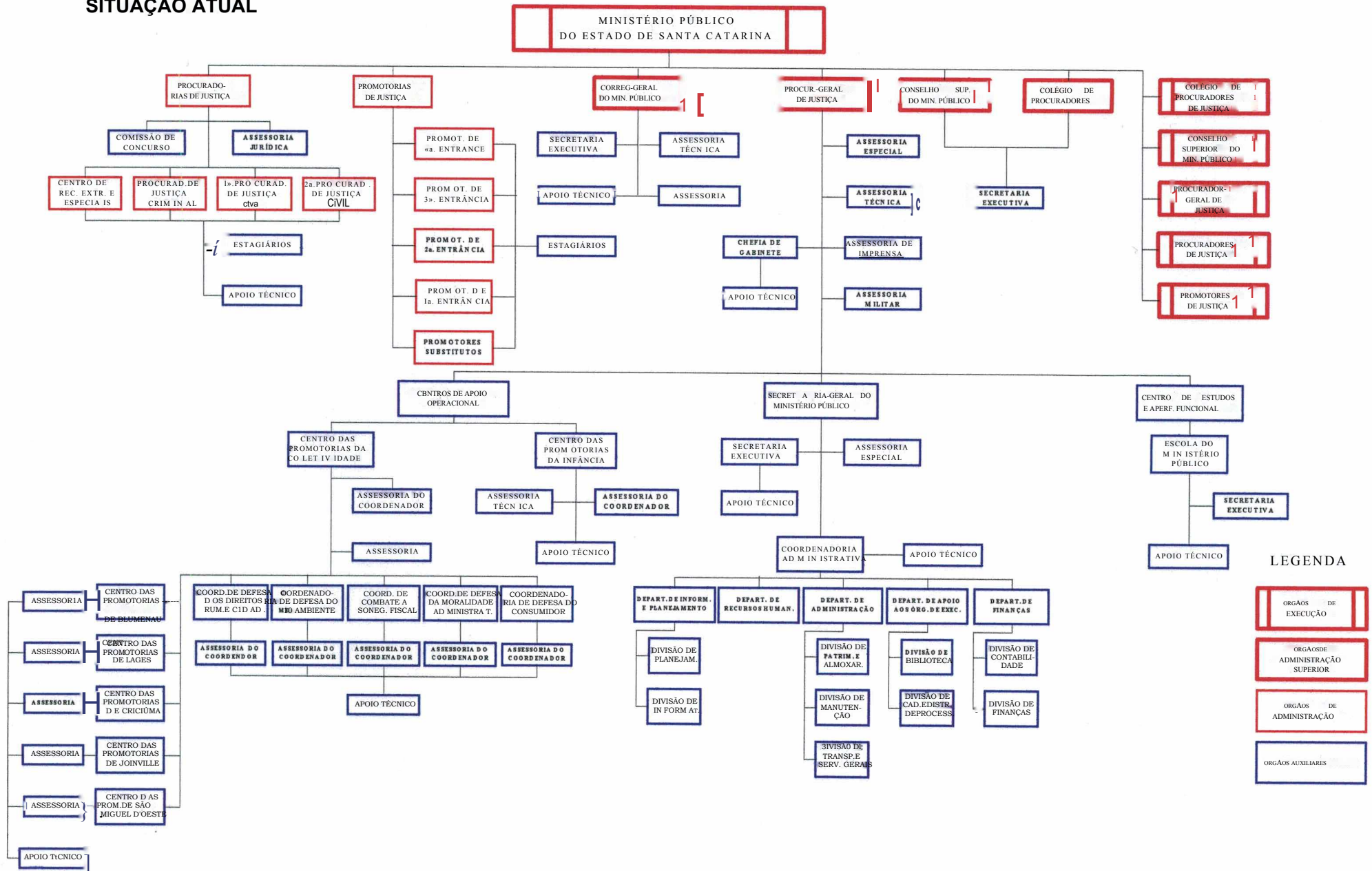
Madrid: Edición dei Ministério de Economia y Hacienda, 1992.

ANEXOS

v

ANEXO I

SITUAÇÃO ATUAL



MINISTÉRIO PÚBLICO
DO ESTADO DE SANTA CATARINA

O diagrama apresenta a estrutura hierárquica do Ministério Público do Paraná. No topo, há cinco órgãos principais: Procuradorias de Justiça, Promoções de Justiça, Corregedoria-Geral do Ministério Público, Procuradoria-Geral de Justiça e Conselho Superior do Ministério Público. A Procuradoria-Geral de Justiça é o núcleo central, coordenando diversas assessorias e secretarias. Abaixo, são detalhadas as funções de cada uma das áreas, incluindo a atuação dos promotores em diferentes entrâncias, a atuação dos procuradores em diversas áreas (Criminal, Civil, Extrajudicial), e a estrutura de apoio operacional e administrativo. O diagrama também mostra a atuação do Ministério Público em diversas regiões do estado, como Blumenau, Lages, Curitiba, Joinville, São Paulo e Foz de Iguaçu.

```
graph TD; A[ÓRGÃOS DB EXECUÇÃO] --> B[ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR]; B --> C[ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO]; C --> D[ÓRGÃOS AUXILIARES];
```

ÓRGÃOS DB EXECUÇÃO

ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR

ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO

ÓRGÃOS AUXILIARES

- ASSESS

1

ASSESSORIA

ASSESSORIA
